

**ARI ROSIM
MARLI KÜRTE**

**A ATUAÇÃO DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES E RECURSOS FISCAIS DO
PARANÁ NAS AUTUAÇÕES BASEADAS EM LEVANTAMENTO FISCAL**

Monografia apresentada ao Departamento
de Ciências Contábeis do Setor de
Ciências Sociais Aplicadas da
Universidade Federal do Paraná, como
requisito para obtenção do título de
Especialista em Auditoria Integral

Orientador: Prof. Jaime Bettoni

**CURITIBA
2003**

ABREVIATURAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
CCRF	Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais do Estado do Paraná
CF/88	Constituição Federal de 1988
CTN	Código Tributário nacional
EC	Emenda Constitucional
ICM	Imposto sobre Circulação de Mercadorias (nos termos do Decreto-Lei n. 406/68)
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços (nos termos da Constituição Federal de 1988)
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IVA	Imposto sobre o Valor Adicionado (ou Acrescentado)
IVC	Imposto sobre Vendas e Consignações
LC	Lei Complementar
RICMS	Regulamento do ICMS
STF	Supremo Tribunal Federal

RESUMO

ROSIM, A.; KÜRTEEN, M. A ATUAÇÃO DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES E RECURSOS FISCAIS DO PARANÁ NAS AUTUAÇÕES BASEADAS EM LEVANTAMENTO FISCAL. O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) tem sua fonte histórica ligada ao Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC) e ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias (ICM). A Constituição de 1988 ampliou o campo de incidência do tributo estadual e sua importância econômica se expressa no fato de ser o tributo com maior poder arrecadatório do país. A complexidade do ICMS se revela no seu aparato normativo e nas suas formas de exigência. A exigência que se faz mediante procedimento administrativo fiscal tem origem em levantamentos fiscais que constituem as operações destinadas a apurar a existência de débitos fiscais. O procedimento administrativo que se inaugura com o levantamento fiscal é matéria de reserva legal e permite a ampla defesa e o contraditório como autênticos direitos objetivos dos contribuintes. No Estado do Paraná, o Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais (CCRF) possui jurisdição sobre os procedimentos fiscais que engendrem a análise dos Recursos de Ofício ou Ordinário resultantes das decisões de primeira instância emitidas pelas Delegacias Regionais da Receita Estadual. A prática do CCRF demonstra que os autos de infração baseados em levantamentos fiscais só podem ser esbatidos mediante provas extraídas do mundo dos fatos, sendo as defesas jurídicas insuficientes para esbater acusações fiscais fundamentadas em auditoria contábil consistente e dotada de tecnicidade.

Palavras-chave: ICMS, LEVANTAMENTO FISCAL, LANÇAMENTO DO IMPOSTO, AUTO DE INFRAÇÃO, JULGAMENTO, CONSELHO DE CONTRIBUINTES E RECURSOS FISCAIS.

E. Mail. rosin@pr.gov.br
kurten@pr.gov.br

ÍNDICE

ABREVIATURAS.....	II
RESUMO.....	III
1. INTRODUÇÃO	01
2. METODOLOGIA.....	02
3. DESENVOLVIMENTO.....	04
3.1. ICMS E SUAS DIMENSÕES.....	04
3.1.1. Dimensão Jurídica.....	04
3.1.2. Dimensão Econômica.....	09
3.1.3. Dimensão Social	10
3.2. PRINCÍPIOS ESTRUTURANTES DA TRIBUTAÇÃO PELO ICMS	11
3.2.1. Constituição Federal de 1988	11
3.2.2. Lei Complementar n. 87/96	18
3.2.3. Lei Estadual n. 11.580/96	20
3.2.4. Regulamento do ICMS e demais Instrumentos Normativos	24
3.3. <i>PRAXIS</i> DO ICMS E SUA OPERACIONALIZAÇÃO	26
3.3.1. Lançamento do Imposto	29
3.3.2. Lançamento do Imposto mediante Procedimento Administrativo Fiscal	30
3.4. JULGAMENTO DOS PROCEDIMENTOS ADMINISTRATIVOS FISCAIS NO PARANÁ.....	35
3.4.1. Primeira Instância	35
3.4.2. Segunda Instância (CCRF)	36
3.5. CONSELHO DE CONTRIBUINTES E RECURSOS FISCAIS	37
3.5.1. Histórico do CCRF/PR.....	37
3.5.2. Estrutura do CCRF/PR.....	40
3.5.3. Etapas de Julgamento no CCRF/PR.....	40
3.5.4. Levantamento Fiscal e sua Validade no Contexto dos Lançamentos Tributários	42
3.5.5. Análise dos julgados do CCRF/PR no que Atine a Levantamentos Fiscais - Ano 2001	48
3.6. RITO PROCESSUAL DO ICMS: UM RESUMO.....	61
4. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	66

5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	68
6. ANEXOS	70
Anexo I – Sistema Tributário Nacional na CF/88	71
Anexo II – Consulta ICMS n. 243/96	85
Anexo III – Art. 56 da Lei n. 11.580/96 (Processo Administrativo Fiscal de Instrução Contraditória)	90
Anexo IV – Lei Complementar1/72 (CCRF/PR)	100
Anexo V – Fluxogramas	112

1. INTRODUÇÃO

É escassa a bibliografia que trata dos aspectos ligados aos levantamentos fiscais que subsidiam as autuações relativas ao ICMS. As ciências contábeis auxiliam no enquadramento legal das situações tidas como ofensivas ao regramento do tributo. O primeiro problema nasce com a abordagem das condições legais e substantivas que fornecem aos auditores fiscais as possibilidades de efetuar-se levantamentos fiscais para apuração de prováveis ilícitos relativos à legislação do ICMS. O objetivo geral da presente pesquisa é o de analisar em que medida a legislação do ICMS, tanto no aspecto formal quanto no aspecto processual, pode fornecer subsídios para o julgamento dos procedimentos decorrentes de levantamentos fiscais. O tema principal da presente pesquisa é a abordagem que o Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais dá para os procedimentos fiscais decorrentes de levantamentos fiscais baseados em auditoria contábil. Foi desenvolvida uma base teórica sobre o que vem a ser o ilícito fiscal para, assim, abordar-se o processo administrativo fiscal estadual. Do ponto de vista dos objetivos específicos (o que se relaciona ao procedimento administrativo fiscal estadual) importou denotar, estatisticamente, qual o resultado dos julgamentos pelo Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais. O CCRF sopesa os elementos de prova derivados de levantamentos fiscais, e tal apreciação envolve todos os aspectos contábeis ligados ao universo de atividades mercantis do contribuinte do imposto, tendo em conta que tais levantamentos são presuntivos por sua natureza e permitem a produção, por parte do contribuinte, de prova ao contrário. Os levantamentos contábeis, quando bem fundamentados, garantem o sucesso da acusação fiscal e são elementos que garantem certeza e legalidade ao procedimento administrativo fiscal.

2. METODOLOGIA

A presente pesquisa destinou-se a analisar a atuação do Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais do Estado do Paraná no julgamento dos Autos de Infração baseados em levantamentos fiscais no exercício de 2001. Para tanto, contemplou-se as possibilidades didáticas de entendimento da sistemática legal do Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS.

Primeiramente abordou-se as dimensões que formam o arcabouço da tributação pelo ICMS. A dimensão jurídica se encontra com a própria história do tributo em sua gênese, por ocasião da publicação do Código Tributário Nacional, a constituir a primeira experiência brasileira em sede de tributação do valor agregado. A economicidade do tributo, por seu turno, demonstra a necessidade de financiamento dos entes tributantes. Por derradeiro, a dimensão social de um imposto que, em seu âmago, procura desconcentrar as riquezas e promover desenvolvimento regional eqüitativo.

Em seguida, forneceu-se uma visão ampla da arquitetura tributária do ICMS no ordenamento jurídico pátrio. Foram analisadas – ainda que genericamente – as disposições da Constituição Federal, da Lei Complementar n. 87/96, da Lei Estadual n. 11.580/96 e do Regulamento do ICMS sobre a matéria.

Foi discutido o liame entre a estrutura normativa típica do imposto e sua operacionalização prática, pois a operacionalização do ICMS – no mundo dos fatos – se dá com o lançamento. Como ver-se-á, o lançamento em matéria de ICMS segue uma lógica particular. Do lançamento por homologação ao lançamento pelo fato de uma infração: este é o caminho que a pesquisa toma para ensejar a análise do processo tributário estadual.

A seguir, foram analisadas as instâncias administrativas de julgamento e tramitação dos procedimentos administrativos fiscais na área do ICMS no Paraná para, então, tecer-se considerações sobre a estrutura e o julgamento de processos no Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais.

Por fim, apresentou-se pormenorizadamente a atuação do Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais na matéria atinente a autuações baseadas em levantamento fiscal. Foram trazidas ao texto estatísticas sobre a atuação do CCRF no ano de 2001, exemplos de julgados relativos a levantamentos fiscais e um pré-texto que ajuda a esmiuçar os dados constantes nos fluxogramas anexados.

3. DESENVOLVIMENTO

Traduz-se imperiosa a necessidade de análise do percurso legislativo da versão brasileira do imposto sobre o valor agregado: o ICM (até 1988) e o ICMS (depois de 1988). O ICMS advindo da Constituição de 1988 representa um tributo com uma base tributária ampla, o que garante aos Fiscos Estaduais um grande poder de fiscalização. Do poder de fiscalização do Fisco é que nasce a necessidade de um regramento processual específico.

O regramento processual do tributo garante a análise do tema principal da pesquisa, qual seja, a abordagem que o Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais dá para os procedimentos fiscais decorrentes de levantamentos fiscais baseados em auditoria contábil. Interpreta-se analiticamente o comportamento do CCRF e o rito processual vigente.

3.1. ICMS E SUAS DIMENSÕES

Será apresentado, a seguir, a arquitetura legal do ICMS. Um esboço histórico será traçado para anteceder os comentários sobre a dimensão econômica do tributo. Por fim, será comentado acerca da dimensão social do imposto.

3.1.1. Dimensão Jurídica

O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias (ICM) surgiu no Sistema Tributário Nacional com a Emenda Constitucional n. 18, de 1º de Dezembro de 1965, a qual introduziu profunda reforma no campo da tributação. O ICM veio a substituir o Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), uma vez que o último apresentava várias desvantagens do ponto de vista arrecadatório e econômico. Juridicamente, entre as desvantagens do IVC, pode-se elencar que este

limitava o campo de incidência fiscal a vendas e consignações; o IVC, igualmente, proporcionou abusos de competência tributária por parte dos Estados, pois os negócios jurídicos distintos dos da compra e venda foram indevidamente arrolados dentre hipóteses tributáveis; importante frisar que o IVC incidia em cascata, ou seja, o crédito das operações anteriores não poderia ser apropriado nas operações seguintes, o que provocava um aumento na integração vertical das empresas, havendo uma ocultação, por parte das empresas, do comércio *intra-firmas*. Urgia, desta feita, a reformulação do sistema tributário, a fim de erradicar-se tais imperfeições jurídico-econômicas.

A Emenda Constitucional n. 18, de 1º de Dezembro de 1965, que implantou a reforma tributária, classificou os impostos em quatro grandes grupos a saber:

- a) Impostos sobre o Comércio Exterior;
- b) Impostos sobre o Patrimônio e a Renda;
- c) Impostos sobre a Produção e a Circulação;
- d) Impostos Especiais.

A classificação acima foi mantida pelo Código Tributário Nacional (CTN). Nela o ICM aparece na categoria dos impostos sobre a produção e circulação, à qual pertencem também o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro e sobre Operações relativas a Títulos de Valores Mobiliários (IOF); o Imposto sobre Serviços de Transporte e Comunicações (ISTC); e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISQN).

A fim de que o ICM se fizesse incidir sobre o valor acrescido (ou agregado), havia necessidade de substituir-se as regras do IVC. Assim redigiu-se a hipótese de incidência do ICM na EC n. 18/65, o que representou um estágio mais avançado de tributação do que aquele feito pelo IVC, sendo o ICM concebido com as seguintes

características iniciais:

- a) uniformidade de alíquotas para todas as mercadorias;
- b) competência impositiva dos Estados e dos Municípios; os Municípios podiam arrecadar o ICM com base na legislação estadual deste imposto, e por alíquota não superior a 30% da instituída pelo Estado;
- c) hipótese de incidência definida por meio de bases econômicas: com o ICM abandonou-se a antiga vinculação aos atos jurídicos da compra e venda ou da consignação, passando a hipótese de incidência do imposto a ser definida através do conceito econômico associado à circulação de mercadorias;
- d) caráter não-cumulativo: no regime do ICM, o imposto devido em cada operação deve ser abatido do recolhido nas operações anteriores, de modo que, em cada sucessiva movimentação envolvendo a mesma mercadoria, seja paga apenas a diferença de valor entre o preço de custo e o preço de venda.

Em 25 de Outubro de 1966, a Lei n. 5.172, erigida à categoria de Lei Complementar e denominada Código Tributário Nacional (art. 7º do Ato Complementar n. 36/67), complementa as disposições constitucionais relativas ao ICM, estabelecendo os seus princípios estruturantes.

O ICM, apesar de substituir um imposto estadual e outro municipal, acabou por ficar no campo de incidência dos Estados e do Distrito Federal, ficando os Municípios, por força do Ato Complementar n. 31/66, vinculados ao direito de obter 20% do produto da arrecadação do ICM, em substituição à regra de competência tributária anterior, uma vez que se verificou inviável, do ponto de vista da política tributária, a arrecadação de ICM por parte dos Municípios.

Embora anterior à EC n. 1/69, o Decreto-Lei n. 406/68 representou, durante o regime vigente sob essa Emenda, a legislação básica do ICM. O Decreto-Lei n. 406/68 revogou dispositivos do CTN disciplinadores da incidência do ICM e, de início, suscitou um questionamento crucial quanto à possibilidade de um decreto-lei revogar dispositivos de lei complementar nacional. Tal impasse foi solucionado com o julgamento do Recurso Extraordinário (SP) n. 76.723, pelo Supremo Tribunal Federal (STF), sendo que foi decidido que o Decreto-Lei n. 406/68 passaria a ser considerado lei complementar para efeitos de ICM, em substituição ao CTN.

As características básicas do ICM não foram alteradas pela Constituição de 1969; a uniformidade de alíquotas para todas as mercadorias foi mantida em relação às operações internas e as operações interestaduais passaram a ter alíquotas diferenciadas em relação à procedência das mercadorias e da região a que se destinassem as operações sujeitas à incidência do imposto. O poder para fixar as alíquotas máximas, nas operações internas, interestaduais e de exportação competia ao Senado Federal (no Item 3.2 serão analisados os princípios estruturantes do ICMS na CF/88, sendo que há regra símile de fixação de alíquotas pelo Senado Federal).

Assim, a EC n. 1/69 manteve a competência impositiva dos Estados e do Distrito Federal, para a instituição e cobrança do ICM, porém não lhes atribuiu, concomitantemente, competência exonerativa plena, já que, nos termos do §2º do art. 19, somente a União, mediante lei complementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, é que podia conceder isenções de impostos estaduais e municipais; no que tange às isenções do ICM, a Constituição determinou que seriam elas concedidas mediante convênios celebrados entre os Estados e o

Distrito Federal, que deveriam observar as normas estabelecidas em lei complementar.

Com a Constituição de 1969 e a disciplina adotada pelo Decreto-Lei n. 406/68, o ICM afirmou-se como imposto que recai sobre o fato econômico da circulação de mercadorias, gravando, apenas, o valor acrescido de cada operação abrangida por este processo de circulação. Desta feita, há dois núcleos semânticos que vão definir a hipótese normativa do ICM, quais sejam:

- a) circulação: assim entendida a série de operações que conduzem as mercadorias desde a fonte produtora até o consumo final, sendo irrelevante que, em seu curso, tenha ocorrido – ou não – a transferência da posse ou da propriedade das mesmas, haja vista que o ICM (e por conseguinte o ICMS) trabalha com o trinômio circulação física, jurídica e econômica;
- b) mercadoria: dentro do ponto de vista do direito comercial é todo bem móvel e tangível, produzido para ser posto em circulação, ou recebido para ter curso no processo de circulação, todavia, se o bem viesse a ser adquirido sem a intenção de revenda, deixava de ser considerado mercadoria no próprio ato da aquisição, para tornar-se bem, para fins de incidência do ICM. Para o jurista francês MIALLE (1989, p. 140) “há várias classificações respeitantes às coisas e às pessoas; coisa compreende tudo o que é corpóreo, tudo que é perceptível pelos sentidos”.

O ICM, assim como o ICMS surgido no bojo da Constituição de 1988, trabalha com vários conceitos nucleares (além dos citados anteriormente), quais sejam: contribuinte de fato e de direito, estabelecimento, armazém geral, depósito fechado, beneficiamento, bens de uso, consumo e ativo fixo, substituto, diferimento,

suspensão, frete, industrialização, isenção, imunidades, não-cumulatividade, dentre tantos outros conceitos, todos presentes e pertinentes à disciplina jurídica do ICMS.

3.1.2. Dimensão Econômica

Na opinião de BALEEIRO (1993, p. 369) “os efeitos econômicos do imposto de circulação não se limitam ao enriquecimento de alguns Estados às expensas de outros, cujos cidadãos pagam aquele tributo para manutenção de serviços públicos de que não se utilizarão”. O renomado jurista, nesta passagem, já havia identificado os efeitos perniciosos da tributação indireta na formação dos preços (aspecto microeconômico) e na repartição de receitas entre os entes políticos (aspecto orçamentário de direito financeiro).

Na verdade, a economicidade da tributação pelo ICM(S) possui uma dimensão histórica que tem seu ponto de partida na tributação por um imposto único, em primeiro lugar; em um imposto cumulativo ou em cascata, vertente originária da tributação pelo IVC, em segundo lugar e, por último, os impostos únicos de pagamento fracionado ou impostos sobre o valor acrescentado ou adicionado (IVA), nos quais figuram impostos com a natureza do ICMS configurado na CF/88, devendo ser adicionado que a natureza não-cumulativa do ICMS configurado na CF/88 já foi objeto de inúmeras discussões jurisprudenciais e doutrinárias.

O IVA representa a tributação sobre a circulação típica dos países da União Européia e está vigente nos 15 países que formam tal bloco regional. O IVA encontra a sua origem no processo dos pagamentos fracionados instituído na França em 1948 para facilitar a cobrança do imposto único sobre a produção. De acordo com este regime, cada produtor pagava o imposto sobre o montante das suas vendas, dedução feita aos impostos que oneravam as suas compras: a

aplicação desta técnica de tributação imposto em imposto e autorizando a dedução dos impostos que se integravam diretamente (deduções físicas) ou indiretamente (deduções financeiras) no curso dos produtos e serviços, acabava-se por tributar apenas o valor acrescentado em cada estágio pelos diferentes agentes econômicos. BELTRAME (1976, p.125) considerou a existência de “deduções físicas e financeiras na técnica de tributação pelo IVA”. Atualmente, conceitua-se tal fenômeno sob o viés do crédito, seja ele físico ou financeiro.

Do ponto de vista econômico, importante se faz denotar que o uso de imposto do perfil do IVA em países em desenvolvimento (caso do ICMS no Brasil) é por vezes tida como um meio de transpor as insuficiências da tributação direta (mais especificamente na tributação sobre a renda), e não como técnica prudente de arrecadação tributária. Mais uma vez se reforça a posição de BALEEIRO (1993, p. 370) para o qual “a tributação pelo IVA torna-se danosa quando a divisão do capital, do trabalho e suficiente concentração industrial, comercial e administrativa não estejam plenamente preenchidas”.

3.1.3. Dimensão Social

O ICMS, como imposto real e indireto, aplicado sobre a generalidade das mercadorias e algumas prestações de serviços, sobrecarrega os preços, onerando regressivamente as classes de menor capacidade econômica. Na arquitetura da Constituição de 1988, a fim de evitar-se injustiça fiscal ainda maior, foi erigido o princípio da seletividade das alíquotas (o qual, na EC/69 era exclusivo do IPI), sendo que o art. 155, §2º, III, estabelece que o ICMS poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. A regra do dispositivo constitucional referido resulta da própria prática dos Estados e do Distrito Federal sob a égide do

Decreto-Lei n. 406/68 (por exemplo, o §1º do art. 1º do Decreto-Lei n. 406/68 permitia que os Estados isentassem as vendas a varejo, diretamente a consumidor, de produtos de primeira necessidade).

O parágrafo acima serve como ilustração do que se pode chamar uma das dimensões sociais do imposto. O ICMS, como imposto que incide sobre a cadeia de circulação física, jurídica e econômica de mercadorias e serviços, possui um impacto social sobremaneira importante e torna-se cediço afirmar que mesmo os dispositivos constitucionais que regem a repartição de receitas e aqueles que contemplam a diferenciação de alíquotas em função da base geográfica não são suficientes para acabar com o problema principal da tributação por este tipo de imposto, uma vez que os cidadãos de todas as classes sociais, diferentes entre si e em suas potencialidades de consumo, acabam arcando com o mesmo ônus tributário de um imposto que é calculo por dentro e pago no preço das mercadorias e serviços.

3.2. PRINCÍPIOS ESTRUTURANTES DA TRIBUTAÇÃO PELO ICMS

Os princípios estruturantes da tributação pelo ICMS constam da Constituição de 1988 e são comuns à maior parte dos tributos. Alguns princípios, como o da não-cumulatividade e o da seletividade são específicos. Será abordada, ainda, a questão relativa aos benefícios fiscais. Em seguida, são descritos alguns fundamentos da Lei Complementar n. 87/96 e da Lei Estadual n. 11.580/96. O Regulamento do ICMS, por ser instrumento legislativo de menor relevância, é tratado na parte final.

3.2.1. Constituição Federal de 1988

Do mesmo modo que o antigo ICM, o atual ICMS é um imposto de

competência dos Estados e do Distrito Federal (art. 155, I, b, da CF/88, tais dispositivos são reproduzidos no Anexo I):

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito federal instituir:

I – imposto sobre:

(...)

b) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior.”

O dispositivo acima demonstra que o ICMS é um imposto que incide sobre a circulação de mercadorias, indo além do antigo ICM, dada a ampliação da esfera de competência conferida aos Estados e ao Distrito Federal e que resultou na assimilação dos seguintes impostos federais:

- Impostos sobre Serviços de Comunicação;
- Impostos sobre Serviços de Transportes, salvo os de natureza estritamente municipal;
- Impostos Únicos sobre a Circulação de Minerais, Fornecimento de Energia Elétrica e Combustíveis Líquidos e Gasosos e Lubrificantes.

Em consequência da assimilação de competência tributária descrita acima, o ICMS é um imposto mais complexo que o ICM, porque, na opinião de AMÉRICO DOS REIS e BORGES (1992, p. 54) “engloba serviços e mercadorias que nunca foram tributados pelo passado ICM e que, via de regra, não deveriam submeter-se à disciplina de um imposto estadual”.

O exercício da competência tributária não é um direito absoluto das pessoas políticas; tal assertiva torna-se verdadeira na medida em que a arquitetura da CF prevê uma série de princípios que constituem direitos públicos em favor dos cidadãos como expressão maior do princípio republicano. O ICMS, diante disso, se organiza constitucionalmente em torno dos seguintes princípios:

- princípio da reserva legal tributária;
- princípio da isonomia fiscal;
- princípio da irretroatividade da lei;
- princípio da anterioridade da lei;
- princípio da capacidade contributiva;
- princípio da seletividade, e;
- princípio da não-cumulatividade.

Cabe esclarecer que, dos princípios elencados acima, apenas os princípios da seletividade e da não-cumulatividade são princípios constitucionais estruturantes do ICMS, os demais representando generalidades aplicáveis aos demais tributos.

O princípio da reserva legal decorre da regra do art. 5º, II, da CF e que se reproduz no art. 150, I, na qual se veda que as pessoas políticas instituam ou aumentem tributos sem lei que o estabeleça. No caso específico do ICMS, cabe às Assembleias Legislativas Estaduais legislar sobre a incidência de tal tributo. Complemente-se que o ADCT (art. 34, §8º) permitiu que os Estados e o Distrito Federal celebrassem convênio para regular provisoriamente matérias relativas à institucionalização do ICMS, em substituição à lei complementar. A exceção do ADCT é pertinente, uma vez que os Estados e o Distrito Federal poderiam ficar impossibilitados de instituir e cobrar o ICMS, pois a edição de lei complementar envolve procedimento mais complexo, o que se confirma pela instituição tardia da Lei Complementar n. 87/96, lei nacional que disciplina a incidência do ICMS nos termos da CF/88.

Outra restrição ao princípio da reserva legal trata-se da competência outorgada ao Senado para fixar, privativamente, as alíquotas do ICMS nas operações interestaduais (e de exportação, na redação original) através de

Resolução, o mesmo ocorrendo com a definição das alíquotas máximas e mínimas das operações internas. A participação do Senado Federal neste processo se deve ao fato de que a representação política dos senadores tem o condão de minorar conflitos de interesses entre os Estados da Federação.

O princípio da isonomia fiscal (igualdade tributária) tem sua matriz ontológica no caput do art. 5º e aplicação tributária no art. 150, II, o que significa que os contribuintes devem receber tratamento igual por parte do sujeito ativo da obrigação tributária.

O princípio da irretroatividade da legislação tributária é consequência das garantias outorgadas ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada do art. 5º, XXXVI, da CF/88, garantias individuais e coletivas estas que não podem ser alteradas e prejudicadas ante a superveniência de nova legislação. Tal garantia, no sistema tributário pátrio, aparece no art. 150, III, alínea “a”, da CF/88, que veda à União, Estados, Distrito Federal e Municípios cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

O princípio da anterioridade tributária é tradicional no sistema constitucional brasileiro e consta do art. 150, III, b, da CF/88. Veda à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, sendo a única exceção a este princípio, em matéria de ICMS, o §6º do art. 34 do ADCT, posto que este parágrafo permitiu que o ICMS fosse cobrado no mesmo exercício de 1989 em prazo de 30 dias após a publicação da lei estadual que o instituiu ou aumentou.

O princípio da capacidade contributiva aparece como novidade na CF/88 e aparece expressamente no §1º do art. 145, assegurando aos contribuintes, pessoas

físicas ou jurídicas, a garantia de serem somente tributados na medida de suas aptidões para gerar rendimentos, pois, caso contrário, o tributo revestirá caráter confiscatório, o que é vedado pela constituição. Tal princípio é mais próprio dos impostos diretos.

O princípio da seletividade, alçado à categoria específica de princípio constitucional do ICMS, na vigência da Constituição de 1969 era de uso exclusivo do IPI. Em regra, o princípio da seletividade visa assegurar aplicação de moderna técnica fiscal, que permita a utilização de alíquotas inversamente proporcionais à essencialidade das mercadorias e serviços. Com isso, as mercadorias e serviços considerados supérfluos poderão ser mais onerados pela tributação do que os essenciais ao atendimento das necessidades básicas da população.

O princípio da não-cumulatividade, por sua vez, tem por objetivo evitar a tributação do valor acrescentado a cada operação, impedindo a tributação em cascata. Sob o regime da Constituição de 1969, o princípio da não-cumulatividade era aplicado com base em *deduções* do imposto cobrado nas operações anteriores, na inteligência do art. 155, §2º, I, da CF/88 instituiu-se o regime da compensação de créditos relativos ao ICMS devido e aquele pago nas operações ou prestações anteriores, tal direito ao crédito é reconhecido pela CF/88 e ratificado pela Lei Complementar n. 87/96, consoante ver-se-á adiante.

Para fins do presente estudo adotar-se-á posição de BARROS CARVALHO (1993, p. 117), para o qual as imunidades tributárias constituem “a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas”.

Apesar da complexidade do conceito, extraído da lógica estruturalista, pode-se obter alguns elementos que servem à análise, quais sejam, a de que as normas de imunidade devem irromper necessariamente da Constituição. Para o escopo da presente monografia, interessa ressaltar as diferenças entre imunidade e isenção, uma vez que a fenomenologia dos benefícios fiscais ocupa lugar privilegiado no ICMS.

As normas constitucionais de imunidade constam, basicamente, do art. 150, VI, 'a', 'b', 'c' e 'd'. Outras regras imunizantes constam do art. 153, §2º, II; art. 153, §4º; art. 153, § 3º, III; art. 153, X, 'b' e art. 155, X, 'a'.

Para distinguir as imunidades constitucionais das isenções basta, mais uma vez, a palavra de BARROS CARVALHO (1993, p. 117) para quem *“o preceito da imunidade exerce a função de colaborar, de uma forma especial, no desenho das formas impositivas (...) não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, ao momento da percussão tributária”*.

A isenção, a seu turno, é matéria reservada ao legislador infraconstitucional, ao legislador ordinário, uma vez que a norma de isenção atua como um minimizador do campo de abrangência das condutas tidas como tributáveis e de seus respectivos efeitos nas bases de cálculo e respectivas alíquotas.

Desfeita qualquer tipo de associação entre as imunidades e a isenção, resta enfatizar que as isenções, por configurarem um tipo de exclusão do crédito tributário (art. 175, I, do CTN), estão sujeitas ao primado da reserva legal (arts. 97, I, e 176 do CTN), inclusive no que tange à revogação de normas relativas à isenção. No caso específico do ICM e por conseguinte do ICMS, o entendimento de que somente a lei pode conceder isenções foi relativizando com o advento da Lei Complementar n. 24/75, concebida com o objetivo de disciplinar a concessão e a revogação de

isenções do ICM através de Convênios.

O art. 4º da Lei Complementar n. 24/75 atribuiu ao Poder Executivo de cada unidade da federação competência para ratificar os convênios concessivos ou revogadores de isenções do ICM, mediante decreto, o que não guarda correspondência com o texto da Constituição de 1969 mas, restou, todavia, colocado em prática pelos Estados e Distrito Federal, uma vez que o Poder Legislativo perdeu o controle sobre a ratificação de convênios que as pessoas políticas celebrassem entre si, sendo que o único Estado que seguiu os preceitos constitucionais foi o Estado do Rio Grande do Sul, que exige ratificação via processo legislativo.

No caso da CF/88, o regime de isenções do ICMS está disciplinado no art. 155, §2º, XII, "g", que determina caber à Lei Complementar (na atualidade a Lei Complementar n. 87/96) regular a forma com, mediante celebração dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos ou revogados, consolidando o sistema de concessão de isenções via convênios, sendo que o art. 34, §8º, do ADCT recepcionou, expressamente, a Lei Complementar n. 24/75 e, por consequência, é este instrumento legal que segue disciplinando a concessão de isenções relativas ao ICMS.

De acordo com o rito preconizado pela Lei Complementar n. 24/75, os Convênios são celebrados pelos Estados e pelo distrito Federal, em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal. Essas reuniões são presididas por representantes do Governo Federal e realizam-se com a presença de representantes da maioria das unidades da Federação, sendo este o *quorum* obrigatório.

A concessão de benefícios do ICMS dependerá sempre de *decisão unânime* dos Estados representados. O *quorum* para a revogação, total ou parcial, de

benefícios dependerá da aprovação de, pelo menos, 4/5 dos Estados representados nas reuniões.

O Poder Executivo de cada unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os Convênios celebrados, dentro do prazo de quinze dias, contados da publicação dos mesmos no Diário Oficial da União, independentemente de qualquer outra manifestação, sendo que, se inexistir manifestação no prazo de quinze dias, os Convênios serão considerados tacitamente ratificados.

3.2.2. Lei Complementar n. 87/96

A Lei Complementar 87/96, entre outras providências, foi introduzida no ordenamento jurídico pátrio para tornar-se a legislação nacional do ICMS no Sistema Tributário Nacional, preenchendo uma lacuna existente desde a promulgação da Constituição Federal, pois os Estados foram autorizados a fixar "provisoriamente" normas, no texto do § 8º do artigo 34 do ADCT, tendo sido aplicadas às regras do Convênio ICM n. 66/88 que duraram por cerca de sete anos. A LC n. 87/96 entrou em vigor na data de sua publicação (16.09.96), com as exceções que mencionou, sendo que coube aos Estados implementá-las na legislação estadual (o Estado do Paraná sancionou a Lei Estadual n. 11.580/96 sob os termos dispostos na LC n. 87/96).

No que diz respeito à sistemática de apuração do ICMS, a LC n. 87/96 passou a reconhecer o direito do contribuinte ao aproveitamento de créditos sobre operações anteriores de que resultem a entrada de bens destinados a seu ativo fixo e ao uso e consumo. Com isso, o encargo tributário relativo ao ICMS incide nas operações que resultam na entrada de todos os bens e qualquer bem, mercadoria e insumo utilizado ou consumido, e também que integre o custo final da mercadoria

produzida ou revendida, deve gerar crédito de ICMS, a fim de evitar a cumulatividade do imposto na operação seguinte.

Deve ser ressaltado que a discussão doutrinária e jurisprudencial acerca da natureza jurídica dos créditos de ICMS é abundante. Admite-se a divisão bipartite entre créditos por entradas físicas e créditos financeiros, sendo que os créditos de bens que não integram necessariamente o produto final estariam na categoria dos créditos financeiros. A Lei Complementar estabeleceu termos iniciais para o aproveitamento de créditos, sendo que, no caso de bens e materiais de uso e consumo, o prazo inicial de apropriação foi dilatado para 1/1/2003 (LC 99/99).

A LC n. 87/96, constituindo lei nacional, veio encerrar inúmeras discussões que se travaram entre setores da burocracia e contribuintes de direito principalmente no que tange ao estabelecimento de sujeição passiva (a substituição tributária passou a ser ordinariamente admitida nos termos anteriormente propostos pela EC 3/93). No caso das não-incidências previstas na LC n. 87/96, importante se faz denotar que tais não-incidências constituem isenções conferidas pelo legislador nacional, conforme se destaca no art. 3º do citado diploma legal:

“Art. 3º O imposto não incide sobre:

I - operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;

III - operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;

IV - operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial;

V - operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída,

de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar;

VI - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie;

VII - operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor;

VIII - operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário;

IX - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras."

Dos incisos reproduzidos acima, merece destaque o inciso II, pois este desonera o ICMS anteriormente incidente sobre as exportações de produtos primários e industrializados semi-elaborados (semi-industrializados) de forma a reduzir, para os que aceitam tal tese, o chamado "custo Brasil" e, em termos político-econômicos, com o escopo de fomentar as exportações brasileiras. Os demais incisos representam decorrência de regras de incompetência tributária já previstas na CF/88 ou regras isenciais constantes do Convênio ICM n. 66/88.

Enfim, A LC 87/96 teve por missão última integrar, explicitar e interpretar as normas constitucionais que dispõem sobre o ICMS, definindo novos conceitos decorrentes das práticas administrativas e dos tribunais principalmente no que atine ao conteúdo do enunciado do art. 155, §2º, XII, da CF/88 (cfr. Anexo I).

3.2.3. Lei Estadual n. 11.580/96

A Lei n. 11.580/96, publicada em 14 de Novembro de 1996, representa o instrumento jurídico interno (no âmbito estadual) de implementação da LC n. 87/96.

A Lei n. 11.580/96 está dividida sistematicamente à maneira descrita abaixo:

Capítulo I - Da Incidência; Capítulo II - Das Imunidades Não-incidências e Benefícios ; Capítulo III - Do Fato Gerador; Capítulo IV - Dos Elementos Quantificadores - Seção I - Da Base de Cálculo - Seção II - Da Alíquota; Capítulo V- Da Sujeição Passiva - Seção I - Do Contribuinte - Seção II - Do Responsável ou Substituto - Seção III - Da Responsabilidade Solidária; Capítulo VI - Do Local da Operação e da Prestação; Capítulo VII - Do Regime de Compensação do Imposto - Seção I - Das Modalidades - Seção II - Da Vedação do Crédito - Seção III - Do Estorno do Crédito; Capítulo VIII - Da Restituição; Capítulo IX - Do Cadastro - Capítulo X - Da Extinção do Crédito Tributário - Seção I - Das Modalidades de Extinção - Seção II - Dos Prazos de Pagamento - Seção III - Da Atualização Monetária dos Créditos Tributários - Seção IV - Dos Juros de Mora - Seção V - Da Denúncia Espontânea - Seção VI - Da Redução das Multas - Seção VII - Do Parcelamento; Capítulo XI - Dos Regimes Especiais; Capítulo XII - Das Obrigações Tributárias Acessórias; Capítulo XIII - Do Controle e da Orientação Fiscal - Seção I- Do Controle e da Fiscalização - Seção II - Da Consulta; Capítulo XIV - Das Infrações e Penalidades; Capítulo XV - Do Lançamento - Seção I - Do Processo Administrativo Fiscal e da Instrução Contraditória - Seção II - Do Rito Especial; Capítulo XVI - Das Disposições Gerais e Finais.

Na verdade, seguindo a técnica do Convênio ICM 66/88 e da Lei n. 8.933/89 (que disciplinava o ICMS no Paraná no regime anterior à LC n. 87/96), a Lei n. 11.580/96 não apresenta inovações jurídicas relevantes, uma vez que a polêmica ao redor de certos dispositivos constitucionais dissipou-se, parcialmente, com a edição da LC n. 87/96. Há, todavia, algumas categorias jurídicas que são dignas de menção, conforme se vislumbra abaixo:

a) Diferencial de Alíquotas

A CF/88 prevê a incidência de diferencial de alíquotas nas entradas interestaduais de bens para uso, consumo, ativo fixo e serviços em seu art. 155, par. 2º, VII, a, e VIII, cabendo ao Estado de destino exigir do contribuinte de direito a diferença de alíquotas nas operações e prestações em que este atue como consumidor final. Por seu turno, a Lei nº 11.580/96, editada em razão da Lei Complementar nº 87/96, não previu hipótese de incidência do diferencial de alíquotas nas aquisições interestaduais de bens para uso, consumo ou ativo fixo, conquanto restasse a previsão constitucional.

b) Prestações de Serviços de Comunicação

A Lei n. 11.580/96 é mais sofisticada que a Lei n. 8.933/89 no que diz respeito à incidência do ICMS sobre serviços de comunicação, sendo a disciplina jurídica destes orientada em seu art. 22, III e IV:

“Art. 22. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

(...)

III - tratando-se de prestação onerosa de serviço de comunicação:

a) o da prestação do serviço de radiodifusão sonora e de som e imagem, assim entendido o da geração, emissão, transmissão, retransmissão, repetição, ampliação e recepção;

b) o do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese do inciso XIII do art. 5º e para os efeitos do § 3º do art. 6º;

c) o do estabelecimento ou domicílio do tomador do serviço, quando prestado por meio de satélite (Lei Complementar nº 102/00);

IV - tratando-se de serviços prestados ou iniciados no exterior, o do estabelecimento ou domicílio do destinatário.”

c) Regime de Compensação do Imposto

A normatização no que diz respeito ao regime de compensação do imposto sofreu alterações substanciais em virtude da edição da LC n. 87/96, tendo sido introduzido um mecanismo de compensação paulatina dos créditos sobre a entrada de ativo permanente, na forma do art. 24 da referida Lei n. 11.580/96:

“Art. 24. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao contribuinte o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

(...)

§ 4º Para efeito do disposto no "caput" deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado (Lei Complementar n. 102/00):

a) a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;
(...)"

d) Presunções Fiscais

A Lei n. 8.933/89 elencava, na Seção intitulada “Do Controle e da Fiscalização” (art. 58 a 63) e, em particular, em seu art. 62, um rol de presunções fiscais que faziam evidenciar a existência de operações ou prestações tributáveis. A Lei n. 11.580/96, por seu turno, fez incluir uma presunção novel, que diz respeito à superavaliação de estoques, respondendo, assim, aos pedidos dos práticos da fazenda estadual em seu art. 51, VIII, abaixo:

“Art. 51. Considerar-se-á ocorrida operação ou prestação tributável quando constatado:

(...)

VIII - a superavaliação do estoque inventariado.”

e) Infrações à Legislação Tributária

As infrações à legislação tributária ao ICMS sofreram uma nova redação no bojo da Lei n. 11.580/96, tendo sido incluídos novos tipos penais e havido uma redução no quantum das penas, a resposta ao Setor Consultivo da Secretaria de Estado da Fazenda, sob n. 243/96 (cfr. Anexo II) esclarece de forma sucinta a

questão de tal mudança na Lei n. 11.580/96.

Enfim, foge ao escopo do presente trabalho apresentar todas as inovações trazidas pela Lei n. 11.580/96, devendo se afirmado que algumas categorias e conceitos legais são aperfeiçoados pelas práticas dos tribunais administrativos e pelas esferas judiciais, o que faz parte do que a teoria jurídica chama de *dinâmica jurídica*.

3.2.4. Regulamento do ICMS e demais Instrumentos Normativos

O Regulamento do ICMS, assim chamado, foi introduzido na prática jurídico-tributária do Paraná no ano de 1992. Até esta data a legislação do ICMS constituía a soma de decretos, instruções e normas de procedimento que seguiam, *a priori*, os comandos do Decreto-Lei n. 406/68, da Lei n. 8.933/89 e, acima de tudo, da Constituição Federal.

O primeiro decreto autorizando a vigência do Regulamento do ICMS é o Decreto n. 1.966/92, de 22/12/92; o RICMS/92 vigeu até 1995, quando, por ocasião da assinatura do Decreto n. 1.511, de 29/12/95, passou a vigor o RICMS/95 que perdurou até o advento da Lei n. 11.580/96 assinada em virtude da LC n. 87/96, iniciando, por sua vez, a vigência do RICMS/96, aprovado pelo Decreto n. 2.736, de 05/12/96. O RICMS/96 foi substituído, finalmente, pelo RICMS/2001, aprovado pelo Decreto n. 5.141 de 12/12/2001 em virtude de alterações na arquitetura normativa da Lei n. 11.580/96.

O Código Tributário Nacional, ao falar sobre a vigência e a obrigatoriedade dos regulamentos, dispõe, em seu art. 212, que:

“Art. 212. Os Poderes Executivos federal, estaduais e municipais expedirão, por decreto, dentro de 90 (noventa) dias da entrada em vigor desta Lei, a consolidação, em texto único, da legislação vigente, relativa a cada um dos tributos, repetindo-se esta

providencia até o dia 31 de janeiro de cada ano.”

A regra do CTN é clara, porém a prática administrativa demonstra que interregnos anuais são inexecutáveis, uma vez que a revisão dos regulamentos e a respectiva consolidação envolvem trabalho extenuante e a introdução normativa, no caso do ICMS, que resulta da multiplicidade de fontes introdutórias tais como decretos do Poder Executivo, leis do Poder Legislativo Estadual e implementações de Convênios Nacionais via decretos do Poder Executivo, representa um esforço diário de implementação da legislação tributária, o que resulta, muitas vezes, em superposição normativa, prolixidade e alta complexidade de consulta.

A legislação do ICMS, no Estado do Paraná, a partir da Constituição de 1988, decorre da implementação da Lei n. 8.933/89 que possui como matriz originária o Convênio ICM 66/88, o qual fez as vezes de *lei nacional do ICMS* no interregno que culmina com a edição da LC n. 87/96. Até 1992, a legislação do ICMS no âmbito estadual era disciplinada por leis, instruções, decretos e normas de procedimento que possuíam como fonte de validade originária a Constituição Federal, o Convênio ICM n. 66/88 e a Lei n. 8.933/89. Com a edição do RICMS/92 e do RICMS/95 a legislação tributária relativa ao ICMS consolidou-se, todavia a matriz jurídica de validade de tais normas continuou sendo a CF/88 e os demais diplomas legais referidos acima.

A edição da LC n. 87/96 provocou ruptura no sistema do Convênio ICM n. 66/88. Tal fato fez o legislador estadual implementar a Lei n. 11.580/96 que, por conseguinte, forçou o administrador tributário estadual a re-consolidar a disciplina do ICMS a partir do RICMS/96, aprovado pelo Decreto n. 2.736/96. Atualmente vige o RICMS/2001, editado em razão de alterações na Lei n. 11.580/96, principalmente no que tange a alterações no quadro de alíquotas do tributo.

3.3. PRÁXIS DO ICMS E SUA OPERACIONALIZAÇÃO

A abordagem que se fará neste item é sobremaneira importante para o escopo da pesquisa. Em primeiro lugar, serão consideradas as obrigações acessórias relativas ao ICMS para, então, discorrer-se sobre o lançamento do tributo. O lançamento do ICMS, ponderar-se-á, pode ser “ex officio” mediante levantamento fiscal conclusivo. A análise da natureza jurídica da infração tributária se faz extensivamente, diferenciando-se as infrações formais das infrações materiais, as infrações objetivas das infrações subjetivas, e assim por diante.

Tendo em vista o perfeito funcionamento do sistema arrecadatório, a legislação do ICMS impõe para os contribuintes (ou, em alguns casos, indicados na própria lei, a terceiros pessoas a eles de algum modo relacionadas) um grande número de deveres instrumentais, chamados, na letra do CTN, obrigações acessórias.

Existem, assim, em torno das obrigações relativas ao pagamento do ICMS, outras relações jurídicas de conteúdo não-patrimonial, que se traduzem em um *fazer*, *não-fazer* ou em um *suportar*. São deveres impostos pela Lei Tributária e só podem ser criados por meio de lei e visam controlar a correta arrecadação dos tributos, ou seja, o correto cumprimento das obrigações consistentes na entrega do dinheiro ao Fisco, devendo ser lembrado que existem obrigações acessórias incidentes mesmo em casos de isenção ou imunidades tributárias.

Uma análise da legislação tributária permite a ilação de que muitas vezes os contribuintes de direito ou terceiros que com os primeiros se inter-relacionam, são chamados pela lei a cooperar com a Fazenda Pública. Esta cooperação traduz-se em comportamentos positivos (emitir documentos fiscais, fazer declarações, manter controles paralelos tais como expedição de faturas, caixa, etc.) e comportamentos

negativos (manter a escrituração fiscal de modo correto, conservar os documentos e livros fiscais por, pelo menos, cinco anos, tolerar a presença de auditores em seu estabelecimento, etc.).

Tais deveres instrumentais, chamados pelo CTN de obrigações acessórias, não se confundem com o tributo. Cumprir tais deveres não significa *pagar o tributo*, todavia, é o cumprimento do dever instrumental tributário que torna possível o exato pagamento do tributo. Desta feita, deve haver uma perfeita harmonia entre os tributos e os deveres instrumentais a ele relacionados.

Dentro deste conceito é que deve ser entendida a **contabilidade**. A contabilidade registra documentalmente – de acordo com as regras das ciências contábeis – os fatos econômicos que ocorrem no cotidiano das empresas. O direito tributário, muitas vezes, se ocupa de tais lançamentos tributários tornando-os obrigatórios à luz do direito, pois são eles que possibilitam a adequada e correta cobrança do tributo.

No caso do ICMS, o contribuinte do imposto vê-se, compelido pela lei, a:

- emitir documentos fiscais a cada operação ou prestação, mesmo que estas não sejam tributáveis;
- não obstar a atividade fiscalizatória que constitui dever legal de ofício;
- manter os livros fiscais e escriturá-los fielmente.

Na legislação do ICMS, os livros fiscais obrigatórios são:

- a) Livro Registro de Entradas (Modelo 1): utilizável por contribuintes sujeitos, ao mesmo tempo, à tributação por via de ICMS e de IPI (ex.: industriais), art. 213, I, RICMS/2001;

- b) Livro Registro de Entradas (Modelo 1A): utilizável por contribuintes sujeitos à tributação por via de ICMS (ex.: varejistas), art. 213, II, RICMS/2001;
- c) Livro Registro de Saídas (Modelo 2): utilizável por contribuintes sujeitos, ao mesmo tempo, à tributação por via de ICMS e de IPI, art. 213, III, RICMS/2001;
- d) Livro Registro de Saídas (Modelo 2A): utilizável por contribuintes sujeitos à tributação por via de ICMS, art. 213, IV, RICMS/2001
- e) Livro Registro de Controle de Produção e de Estoque (Modelo 3): utilizável por contribuintes sujeitos, ao mesmo tempo, à tributação por via de ICMS e de IPI, art. 213, V, RICMS/2001;
- f) Livro Registro de Selo Especial de Controle (Modelo 4): utilizável por contribuintes sujeitos, ao mesmo tempo, à tributação por via de ICMS e de IPI que, de acordo com a legislação do IPI, estejam obrigados a utilizar o selo especial de controle, (não consta do RICMS/PR);
- g) Livro Registro de Impressão de Documentos Fiscais (Modelo 5): utilizável pelos estabelecimentos gráficos que imprimem para si ou para terceiros, documentos fiscais, art. 213, VI, RICMS/2001;
- h) Livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e de Termos de Ocorrências (Modelo 6): utilizável por todos os contribuintes, art. 213, VII, RICMS/2001;
- i) Livro Registro de Inventário (Modelo 7): utilizável por todos os contribuintes, art. 213, VIII, RICMS/2001;
- j) Livro Registro de Apuração do IPI (Modelo 8): utilizável por contribuintes sujeitos, ao mesmo tempo, à tributação por via de ICMS e de IPI (este

livro só contém dados de interesse do Fisco Federal e não consta do RICMS/PR);

- k) Livro Registro de Apuração do ICMS (Modelo 9): utilizável por todos os contribuintes, art. 213, X, RICMS/2001;
- l) Livro de Movimentação de Combustíveis, art. 213, X, do RICMS/2001;
- m) Livro de Movimentação de Mercadorias, art. 213, XI.

No que tange à nota fiscal (ou conhecimento de transporte), esta constitui o documento no qual se estampa o valor da operação ou da prestação realizada e, por via de consequência, o valor do ICMS a pagar. O documento fiscal, cediço afirmá-lo, deve revelar o verdadeiro valor da operação ou da prestação, sob pena de configuração de fraude fiscal.

3.3.1. Lançamento do Imposto

Segundo CARRAZZA (1996, p. 354), “o lançamento é um ato administrativo de aplicação da norma tributária material ao caso concreto. Não cria o tributo, mas *declara* o montante do crédito tributário”. O lançamento do ICMS é, assim, um ato do tipo *vinculado*: o agente fiscal não é livre para lançar ou deixar de lançar, nem para lançar de modo diverso ao predeterminado pela lei: o agente fiscal que lança ao arrepio da lei ou que não lança, quando a lei o obrigava, incide em responsabilidade funcional (art. 142 do CTN).

CARRAZZA (1996, p. 355) continua, afirmando que “o nascimento e a vida de tributos como o ICMS é bastante simples: ocorrido o *fato jurídico tributário*, o contribuinte deve – de imediato ou com a maior brevidade possível – extinguir a obrigação tributária, assim, entre o fato jurídico tributário e o pagamento não se coloca nenhum lançamento da Administração Pública”. No caso do Estado do

Paraná, os prazos de pagamento para o ICMS constam do Regulamento do imposto, aprovado pelo Decreto n. 5.141/2001.

O ICMS não necessita de qualquer ato administrativo para tornar-se exigível, sendo que o sujeito passivo, *de per si*, realiza as operações ou prestações necessárias à formalização do crédito tributário. Conclui-se que o ICMS é um tributo que aceita lançamento por homologação, pois, assim que se constata a existência de operação ou prestação tributável o contribuinte estaria a fazer o lançamento e o pagamento de tal tributo e a Fazenda Pública, periodicamente, aferiria a regularidade formal de tal lançamento, por meio do ato administrativo da homologação que, segundo a letra do art. 150, §4º do CTN, é de 5 (cinco) anos a contar do fato gerador (fato jurídico tributário). Expirado o prazo de 5 anos, sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação.

3.3.2. Lançamento do Imposto mediante Procedimento Administrativo Fiscal

O lançamento do ICMS pode dar-se *ex officio* quando a Fazenda Pública não homologue o lançamento ou quando se verifique ilícito tributário que constitua crime fiscal nos termos da legislação. Na mera constatação da infração (que ora se traduz por uma irregularidade formal, material ou um crime), o fisco pode lavrar o respectivo *auto de infração*, no qual ratificará direitos tributários que já deveriam ter sido satisfeitos pelo devedor, a eles acrescentando as penalidades cabíveis.

O auto de infração constitui, para tanto, a peça inicial ou o ato processual que dá início ao procedimento administrativo fiscal de instrução contraditória, sendo que o procedimento administrativo fiscal deve seguir os cânones previstos na

CF/88, que no art. 5º, LIV, determinou que ninguém será privado de seus bens sem o devido processo legal.

O devido procedimento administrativo fiscal constitui uma importante garantia formal, tanto para o contribuinte quanto para o Fisco, posto que as formas legais e as seqüências impostas aos atos constituem freios e contrapesos às ações de ambas as partes, concretizando, assim, o princípio do contraditório e da ampla defesa.

a) Considerações sobre o Ilícito Tributário relativo ao ICMS

Tendo em vista que o monopólio da força cabe ao direito e que o exercício do direito se legitima somente dentro de um Estado Democrático, pode-se dizer que somente o direito tem poderes bastantes para impor o cumprimento de seus mandamentos.

É por isso que as pessoas jurídicas de direito público interno e internacional, ao criar os deveres jurídicos, prevêem, igualmente, medidas sancionatórias para os indivíduos ou coletividades que descumprirem tais mandamentos, ou seja, praticarem infrações. Infração é, deste modo, todo comportamento humano que se traduz no descumprimento de um dever jurídico: se o dever jurídico for de natureza tributária, estar-se-á em frente a uma **infração tributária**.

Dependendo de sua gravidade, a infração tributária poderá configurar ilícito administrativo ou ilícito penal (crime ou contravenção). A própria Lei Federal n. 8.137/90 (que define os crimes contra a ordem tributária), comina aos ilícitos penais sanções severas, tornando parte da **delinqüência empresarial** parcela da **delinqüência comum**.

Todavia, não é objeto da presente pesquisa uma análise aprofundada dos crimes fiscais, só interessam os ilícitos previstos como infrações administrativas à legislação tributária previstos no art. 55 da Lei n. 11.580/96, pois, a partir desta tipificação, é que se pode **lançar “ex-officio”, mediante auto de infração, o tributo acrescido da multa pela infração à luz do ordenamento jurídico paranaense.**

A afirmação contemplada no parágrafo acima não afasta a ilação de que algumas infrações administrativas previstas no art. 55 da Lei n. 11.580/96 constituem, cumulativamente, crimes contra a ordem tributária nos termos da Lei Federal n. 8.137/90, a saber: *subfaturamento*, que pode ser praticado a partir de nota calçada, ou outros estratagemas: *consignação, em documento fiscal, de declaração falsa quanto ao estabelecimento de origem ou destino das mercadorias; emissão de documento fiscal por contribuintes com atividades encerradas*, etc.

As sanções administrativas resultantes da prática de ilícitos à legislação do ICMS podem ser aplicadas na forma de “multas punitivas” (penalidades pecuniárias), “indenizações civis” (multas moratórias e juros de mora) e limitações de direitos (tributação antecipada, sistema individual de controle e pagamento na forma do art. 52 da Lei n. 11.580/96).

Na verdade, a principal infração tributária, em matéria de ICMS, consiste em deixar de recolher, na época adequada, o imposto devido (art. 55, §1º, inciso II, da Lei n. 11.580/96), com multa proporcional ao valor do imposto não pago; também constitui infração efetuar lançamentos irregulares de créditos de ICMS para fins de transferência ou abatimento com os débitos (art. 55, §1º, inciso III, “a”, da Lei n. 11.580/96) ou a transferência irregular de créditos (art. 55, §1º, inciso III, “b”, da Lei n. 11.580/96), sendo tais multas calculadas em função do valor do crédito apropriado

ou transferido. Igualmente infracionais, são as condutas tendentes a entregar, manter, transportar, receber, estocar ou depositar mercadorias ou prestar serviços de transporte interestaduais ou intermunicipais e de comunicações sem documentação fiscal ou com documento considerado inidôneo em função de suas características intrínsecas ou formais (art. 55, §1º, incisos IV, V e VI, da Lei n. 11.580/96).

A legislação do ICMS do Paraná também coíbe a prática das infrações que violam os deveres instrumentais do imposto (as chamadas obrigações acessórias), sendo que as sanções são aplicadas a partir de multas fixadas em valores fixos em “UPF – Unidade Padrão Fiscal”, sendo que, no Estado do Paraná, a Lei n. 11.580/96 veda a imposição de multas em valores inferiores a 4 UPF (art. 55, §4º).

Também são consideradas sanções administrativas, em matéria de ICMS: a) a perda da mercadoria; b) a apreensão de mercadoria e documentos; c) a sujeição a sistema especial de fiscalização e de pagamento; d) a proibição de transacionar com repartições públicas ou autarquias e com estabelecimentos bancários controlados pelo Poder Público; e) a proibição de concessão de concordata ou de declaração das extinções das obrigações do falido nos termos do art. 191 do CTN e, f) a proibição de licitar, sem que o proponente faça prova da quitação do ICMS devido (art. 193 do CTN).

De resto, vale lembrar que a imposição de penalidade (com ou sem a exigência cumulada do tributo), em matéria de ICMS, é realizada por meio da lavratura de auto de infração. Para o escopo da presente pesquisa, deve ser ressaltado que o auto de infração resulta no “ultimato” resultante de uma série de atos de comunicação fiscal com o sujeito passivo (contribuinte) e até mesmo de pesquisa e reconstituição da contabilidade a partir de levantamento fiscal em que se

verifica a falta de pagamento, por meio de evasão fiscal, do tributo. A verificação da falta de pagamento do imposto, por meio de levantamento fiscal, induz à conclusão que tal falta de pagamento se deu pelo fato da sonegação fiscal, tal sonegação fiscal justifica *a priori* a imposição da multa punitiva que ataca a causa da sonegação, v. g., falta de emissão de documentos fiscais, falta de escrituração dos estoques a partir de entradas desacobertas, etc. Importante aduzir que a sonegação só é constatável a partir de um trabalho de auditoria que compreenda e enfoque os fundamentos de um levantamento fiscal.

b) Formação do Procedimento Administrativo Fiscal. Ponderações

Como dito anteriormente (4.2), a lavratura do auto de infração constitui o marco inicial de instrução do procedimento administrativo fiscal. O procedimento administrativo fiscal deve contemplar as garantias legais atinentes ao *due legal process* (devido processo legal), ou seja, contraditório e ampla defesa.

Formalizado o início do procedimento administrativo fiscal a partir do auto de infração, urge, portanto, definir as instâncias e os órgãos de julgamento e apreciação do procedimento na esfera administrativa. Os órgãos da instância administrativa são distribuídos em esferas de competência, cabendo aludir a órgãos de primeira e segunda instâncias administrativas, pois as decisões de 1ª Instância (ditas singulares ou *a quo*) são recorríveis e passíveis de reapreciação pelos órgãos julgadores de 2ª Instância (ditas instâncias recursais ou órgãos *ad quem*).

3.4. JULGAMENTO DOS PROCEDIMENTOS ADMINISTRATIVOS FISCAIS NO PARANÁ

O presente capítulo serve para esmiuçar as matérias tratadas no capítulo 4 à luz do direito positivo paranaense, ou seja, a Lei n. 11.580/96. A Lei n. 11.580/96 trata do procedimento administrativo fiscal em seu art. 56 que define, em seus incisos I a XI, o procedimento em 1ª Instância administrativa e, em seus incisos XII a XV, o procedimento em instâncias superiores.

3.4.1. Primeira Instância

O procedimento em 1ª Instância administrativa vem regulado no art. 56, incisos I a XI, da Lei n. 11.580/96 (cfr. Anexo III).

Em termos objetivos, o encaminhamento dos procedimentos administrativos fiscais, em 1ª Instância, segue o seguinte rito:

- Lavrado o auto de infração (o qual constitui a peça inicial do processo administrativo fiscal), é aberto prazo para a Reclamação do sujeito passivo dentro em um mês;
- Impugnada a lavratura do auto de infração, o procedimento administrativo é encaminhado aos autores do feito que se manifestarão sobre o teor da Reclamação através da peça processual chamada Contestação;
- O preparo do procedimento administrativo fiscal para julgamento é de competência da Inspetoria Regional de Tributação vinculada à Delegacia Regional da Receita Estadual; preparo entende-se pela solicitação de diligência e elaboração de parecer prévio à decisão de 1ª Instância de competência do Delegado Regional da Receita;

- O Parecer prévio à decisão de 1ª Instância deverá compreender todos os aspectos formais e materiais ligados à formação do procedimento administrativo fiscal e à constituição, em si, do crédito tributário;

- O Delegado Regional da Receita, com base no Parecer prévio, procederá à sua decisão que poderá ser pela PROCEDÊNCIA (confirmando a validade do auto de infração), IMPROCEDÊNCIA (desqualificando o auto de infração) ou PARCIAL PROCEDÊNCIA (declaração a validade parcial do crédito tributário);

- Quando a decisão do Delegado Regional decidir pela IMPROCEDÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO e o valor do crédito tributário dispensado for superior a 100 Unidades-Padrão Fiscal do Paraná (UPF/PR), o procedimento fiscal, por questões de alçada, sofrerá a revisão obrigatória do Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais a partir da análise do Recurso de Ofício a ser interposto pelo autoridade de 1ª Instância, no caso, o Delegado Regional da Receita.

- Quando a decisão do Delegado Regional decidir pela PROCEDÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO, o sujeito passivo (contribuinte) poderá protocolizar Recurso Ordinário (ou Pessoal), no prazo da legislação, para que a sua demanda seja analisada pelo CCRF/PR.

3.4.2. Segunda Instância (CCRF)

O procedimento em 2ª Instância administrativa vem regulado, no bojo da Lei n. 11.580/96, no seu art. 56, inciso XII (cfr. Anexo III), e que podem ser resumidos da seguinte forma:

- Os Recursos de Ofício de decisões que declarem a improcedência de autos de infração baseados em créditos tributários superiores a 100 UPF/PR deverão ser necessariamente analisados pelas instâncias recursais do colegiado;

- De igual modo, os Recursos Ordinários, interpostos por contribuintes irresignados com as decisões singulares (decisões de 1ª Instância), estarão sujeitos ao rito processual previsto na Lei Complementar n. 1/72 (a ser analisada nos itens subseqüentes);

- Cabe instar que a Lei n. 11.580/96 permite a interposição de Recurso Ordinário relativo à parcela do crédito tributário contra a qual o contribuinte irresignasse, o que significa a concordância parcial.

3.5. CONSELHO DE CONTRIBUINTES E RECURSOS FISCAIS

A tramitação administrativa em 2ª Instância, cuja competência é do Conselho de Contribuintes, segue um rito particular estabelecido na Lei Complementar n. 1/72. O Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais é administrado por uma Secretaria a qual incumbe a tramitação administrativa. São analisadas as etapas de julgamento e a conseqüente destinação processual dos recursos. A seguir, dentro dos objetivos específicos da presente monografia, disserta-se sobre a validade dos levantamentos fiscais no contexto dos procedimentos administrativos, analisando-se o uso das presunções e dos arbitramentos por parte da Fazenda Pública. Por fim, examina-se, estatisticamente, o desempenho do Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais no julgamento de processos, denotando-se especial ênfase para os procedimentos decorrentes de levantamentos fiscais.

3.5.1. Histórico do CCRF/PR

O Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais do Estado do Paraná foi criado em 1972, após decorridos cinco anos da reforma tributária que havia introduzido o ICM no ordenamento jurídico brasileiro. O Secretário de Finanças do

Estado, na época, Luiz Fernando Van Der Brooke, implementou o funcionamento do CCRF na sua origem, unicameralmente, sendo que a Fazenda Estadual, em 1984, devido ao aumento de processos administrativos fiscais, dividiu o CCRF em quatro câmaras de julgamento.

A despeito de ser uma instância de julgamento administrativa em segunda instância que se ocupa, majoritariamente, de processos que substanciam exigências relativas ao ICMS, o CCRF também julga procedimentos resultantes da exigência de outros tributos estaduais, como o ITCMD. Desta forma, o CCRF se impõe como órgão auxiliar da justiça, sendo que são decididos milhares de processos em composição, *a priori*, paritária, entre o setor privado (representado pelas classes produtoras através de vogais nomeados para tanto) e os vogais do setor público. O “controle da aplicação das penas e das respectivas imputações” é feito pela Representação da Fazenda Estadual, através de seus representantes.

Enfim, o CCRF/PR foi instituído pela Lei Complementar n. 1/72 (cfr. Anexo IV), editada com a finalidade precípua de fazer regular o andamento e o julgamento dos processos fiscais em 2ª Instância administrativa, definindo, em seus arts. 23 e 25, as instâncias recursais:

“Art. 23. O processo administrativo-fiscal desenvolve-se nas seguintes instâncias:

a) primeira, singular, a nível do Coordenação da Receita do Estado;

Substituída a expressão Departamento de Rendas Internas por Coordenação da Receita do Estado - CRE, de acordo com o art. 2º, III, da Lei Complementar nº 18, de 29.12.83.

b) segunda, coletiva, a nível do CCRF;

d) terceira e última, singular, a nível do Secretário da Fazenda.

(...)

Art. 25. O recurso à última instância, de decisões não unânimes e contrárias à Fazenda Estadual, caberá ao Representante da Secretaria de Estado das Finanças, no prazo de 15 (quinze) dias contados da data da publicação do acórdão no Diário Oficial do Estado.

§ 1º Antes de encaminhar o recurso indicado neste artigo à autoridade julgadora, o CCRF abrirá vista do processo ao contribuinte pelo prazo de 5 (cinco) dias, para que se manifeste sobre as razões apresentadas pela Recorrente.

§ 2º As normas complementares sobre o rito do recurso, previsto neste artigo, serão fixadas em Decreto do Poder Executivo.”

No caso do dispositivo do art. 25, critica-se a possibilidade de uma autoridade isolada cassar uma decisão tomada de forma colegiada, sendo que o administrador tributário estadual, no caso o Secretário da Fazenda, não deveria ser alçado à categoria de juiz para efeitos de melhor direito. De fato, o CCRF não constitui tribunal administrativo na acepção doutrinária da palavra, uma vez que não é órgão judicante independente no mesmo nível de um tribunal judicial qualquer.

Órgãos julgadores do perfil do CCRF são órgãos primordialmente técnicos, formados por não-juristas, mas que todavia possuem competência técnica para dirimir pontos de interpretação da legislação tributária, o que não significa que tais autoridades julgadoras serão parciais em favor da administração tributária, o que não se revela na prática, uma vez que inúmeras decisões são proferidas em prol dos contribuintes do ICMS.

A Lei Complementar n. 1/72, a exemplo da maioria dos Estados da Federação (o *tribunal* mais importante na área do ICMS, neste sentido, é o Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo), é pautada na determinação de um percurso processual que, de forma alguma, infringe qualquer garantia constitucional do contribuinte. Ademais, a CF/88 não exigiu da Administração Fazendária a imparcialidade de seus julgados, porque a ela não estendeu as prerrogativas do Poder Judiciário, exigindo, tão-somente, a existência de um processo administrativo tributário que se deve nortear pelos princípios constitucionais consagrados no texto, dentre eles o do contraditório e o da ampla defesa, bem como o princípio da legalidade e o da segurança jurídica.

3.5.2. Estrutura do CCRF/PR

A estrutura do CCRF/PR está disposta nos art. 2º, da LC 1/72, e compreende um Corpo Deliberativo, a Representação da Secretaria de Estado da Fazenda e um Corpo Instrutivo. O corpo deliberativo é composto de um número de 12 (doze) árbitros ou julgadores na forma do art. 3º, da citada Lei. A Representação da Fazenda, a quem incumbe o controle processual e da legalidade da tramitação administrativa, está disciplinada no art. 9º e seguintes, da LC 1/72. O Corpo Instrutivo do CCRF compreende uma Secretaria Geral a qual incumbe a própria tramitação dos processos (art. 12 da LC n. 1/72).

3.5.3. Etapas de Julgamento no CCRF/PR

A LC n. 1/72 tratou da matéria relativa aos trâmites processuais internos anteriormente ao trato da matéria pertinente às instâncias administrativas. O artigo 13 e seguintes definem o rito processual a partir do recebimento do Recurso na Secretaria do Conselho.

Cabe ressaltar que os prazos na Lei Complementar n. 1/72 são prazos impróprios e de eficácia relativa quando dirigidos aos julgadores, sendo que os prazos próprios (aqueles cujo descumprimento causa prejuízos para a parte, seja ela o fisco ou o contribuinte) são perfeitamente aplicáveis no que tange à protocolização de recursos, etc.

De modo geral, cumpre afirmar que recebidos os Recursos (Ordinário ou de Ofício) na Secretaria do CCRF, esta procederá à distribuição dos procedimentos à Representação da Fazenda que analisará a juridicidade do crédito tributário materializado naquele procedimento. A Representação da Fazenda, cabe instar, é órgão parcial ao qual incumbe a defesa dos interesses do Fisco. Tal defesa dos

interesses do Fisco não significa, no entanto, cegueira jurídica e fiscal. Nos autos de infração manifestamente ilegais cabe à Representação da Fazenda a percepção correta da justiça fiscal à ser aplicável à espécie.

Do exposto, cabe à Representação da Fazenda preparar os autos para julgamento em uma das Câmaras do CCRF. A opinião da Representação da Fazenda sobre a matéria dos autos deverá constituir Parecer a ser juntado previamente ao sorteio dos autos para julgamento cameral.

Assim, juntado o Parecer da Representação da Fazenda, o procedimento é novamente remetido à Secretaria do CCRF para proceder-se ao sorteio do vogal que relatará os fatos no momento da sessão da Câmara. Cabe esclarecer que os vogais do CCRF representam os interesses do fisco e dos órgãos representativos dos contribuintes de direito, o que pode representar nuances ideológicas e variações sutis na forma de encaminhamento de certas questões técnicas (contábeis, etc.) ou jurídicas.

Os procedimentos administrativos fiscais, após o sorteio do vogal responsável, sofrerão apreciação por parte de uma das Câmaras do Conselho, o que significa a análise derradeira dos Recursos Ordinários ou de Ofício. Os Recursos Ordinários poderão ser (ou não) PROVIDOS. O NÃO-PROVIMENTO do Recurso Ordinário implicará manutenção do auto de infração a favor do Fisco. O PROVIMENTO do Recurso Ordinário implicará cancelamento do auto de infração e julgamento favorável ao contribuinte. O PROVIMENTO PARCIAL desconsiderará em parte o crédito tributário. Os Recursos de Ofício (ou Obrigatórios) poderão ser (ou não) PROVIDOS. O NÃO-PROVIMENTO do Recurso de Ofício implicará cancelamento do auto de infração; o PROVIMENTO do Recurso de Ofício implicará manutenção do auto de infração e o PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício

implicará manutenção, em parte, do crédito tributário apresentado no auto de infração.

O provimento (ou não) do Recurso Ordinário ou o provimento (ou não) do Recurso de Ofício implicarão possibilidade de interpor RECURSO DE RECONSIDERAÇÃO ao Plenário do CCRF. Do Recurso de Reconsideração (do contribuinte ou da Representação da Fazenda) caberão contra-razões a serem redigidas pelo contribuinte (no caso de Recurso de Reconsideração do Fisco) ou pelo Fisco (no caso de Recurso de Reconsideração interposto pelo Contribuinte).

O Plenário do CCRF compreende a participação de todos os vogais titulares das quatro câmaras do CCRF e possui a competência originária de julgamento dos Recursos de Reconsideração. O julgamento, por unanimidade, dos Recursos de Reconsideração, engendrará o arquivamento do procedimento administrativo fiscal por julgamento contrário à Fazenda Estadual ou por inscrição em dívida ativa (quando o julgamento for contrário ao contribuinte).

Das decisões não-unâimes, contrárias à Fazenda Estadual, caberá Recurso Hierárquico ao Secretário de Estado da Fazenda que analisará, por derradeiro, o mérito da autuação. O julgamento unipessoal, por parte do Secretário da Fazenda, representa absurdo jurídico que deslegitima o julgamento colegiado.

3.5.4. Levantamento Fiscal e sua Validade no Contexto dos Lançamentos Tributários

Em um Estado Democrático de Direito, como é o caso da República Federativa do Brasil, há princípios que eliminam o arbítrio e condicionam as atividades do Poder Público a pressupostos legais que não podem ser renunciados. *"Ninguém pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em*

virtude de lei" (art. 5º, inciso II da Constituição Federal), constitui um dos princípios que, antes de tudo, destina-se à condenação do arbítrio.

Decorrência do postulado maior, como implícito nos capítulos anteriores, o Poder Tributário se atém a regras escritas que definem e delimitam o campo de ação do Estado, a partir da própria Constituição Federal, passando pelo Código Tributário Nacional, até as legislações ordinárias de cada nível de governo competente para a instituição de tributos.

No plano constitucional, além do já citado princípio da legalidade do regime, é cabível a invocação do mandamento de que nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que lei o estabeleça (art. 150, inciso I) quando se afirma ser a atividade tributária essencialmente regradada (cfr. Item 3.2, sobre os *princípios constitucionais estruturantes da tributação pelo ICMS*).

O Código Tributário Nacional é o diploma que contém as normas gerais de direito tributário de que fala o art. 146 da Constituição. Assim, é no Código Tributário Nacional que se encontram alguns cânones relacionados com o assunto objeto de exame - de apuração de débito tributário mediante estimativa - aos quais obviamente não pode a Administração Pública descumprir.

Assim, no que tange ao lançamento - como ato constitutivo do crédito tributário e declamatório da respectiva obrigação, é incisiva a prescrição do parágrafo único do art. 142 do CTN, que reza:

"A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional."

GOMES DE SOUZA (1960, p. 21) escreveu excelentemente a respeito, ao mostrar que o "lançamento não é um ato discricionário e ao praticá-lo, a administração deve agir estritamente de acordo com o que a lei tributária dispuser a

respeito, não podendo agir a seu critério: trata-se de ato da administração vinculada ou regradada”.

A atividade vinculada ou regradada, como se ensina em Direito Administrativo, é aquela prevista em lei, nesta regulados o conteúdo, o tempo e a forma de seu cometimento. Nos atos vinculados, a lei liga inteiramente a sua realização aos dados constantes de seu texto. Enfim, como atividade estritamente "vinculada", é a própria Lei Nacional que fornece ao Fisco amplos poderes de investigação da obrigação tributária.

Em princípio, a lei do sujeito ativo (ente tributante) estabelece em caráter geral as normas de competência e os poderes de seus agentes em matéria de fiscalização interna e externa. Geralmente as leis pertinentes aos tributos mais importantes, como o IPI, o Imposto de Renda, o ICM, e os direitos alfandegários, contêm normas nesse sentido.

Mas a complexidade da matéria, a necessidade de adaptação a cada zona geográfica ou a cada setor econômico, a peculiaridade do tributo e outros motivos, exigem pormenores impróprios da concisão e generalidade da lei. Por isso, os regulamentos de execução da lei e os chamados regulamentos “internos” que não decorrem de lei, traçam normas subsidiárias e de pormenorização. Mas não só eles, senão também outros atos administrativos integrantes da “legislação tributária”, no conceito especial do CTN, arts. 96 a 100. Assim, pois, as portarias do Ministro de Estado e Secretários da Fazenda, as “ordens de serviços” dos Diretores, circulares, etc.

A norma vem do art. 195 do CTN, onde se lê:

“Para os efeitos da legislação tributária, não tem aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais ou

produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los".

Na generalização do direito de investigação da Fazenda, esta pode, quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração o valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, arbitrar, mediante processo regular, aquele valor ou preço, desde que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo contribuinte, assegurada sempre, em caso de contestação, a avaliação contraditória administrativa ou judicial (cfr. art. 148 do CTN).

Em verdade, a Fazenda Pública está obrigada a exaurir todos os recursos objetivos de interpretação para a conclusão do lançamento, empregando todos os meios colocados ao seu alcance, com rigorosa observância do princípio da legalidade, sendo que a regra sob comento não confere à autoridade fazendária poderes discricionários para agir *sponte sua*, pelo arbítrio livre, mas oferece-lhes meios legais para que possa exercer a sua atividade lançadora.

Veja-se que há um requisito básico ao emprego do arbitramento: "sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos". Significa dizer que, enquanto não esgotados todos os demais meios facultados à autoridade, para proceder ao cálculo do tributo, estará ela impedida de aplicar o recurso do lançamento arbitramental.

Como visto, cabe arbitramento se os efeitos fiscais e contábeis do sujeito passivo não mereçam fé (ou inexistam) e, no desenvolvimento de tal tarefa, a Fazenda Pública, via de regra, recorre às presunções, como meio de prova, ou seja, partindo de um fato conhecido e efetivamente ocorrido, deduzindo uma conclusão lógica sobre outro fato, este até então desconhecido ou controvertido.

Há duas categorias de presunções, a primeira, chamada absoluta (*jure et de jure*), que não admite prova em contrário, e a segunda, dita relativa (*juris tantum*), que prevalecem até que se demonstre o contrário.

O raciocínio presuntivo não se confunde com indícios. Estes são fatos que se apresentam como premissas para a conclusão; são meros sinais, vestígios, a suportar vagamente uma conclusão. Por isso, a prova indiciária tem pouco valor em direito tributário, e nenhum valor quando isolada e única.

Por outro lado, as presunções são verdades do mundo jurídico (ficções legais), imutáveis para efeitos legais, ainda que no mundo real se comprovem como inverdades. São as chamadas “mentiras legais”.

Ora, diante disto, exsurge que as ficções jurídicas, os indícios e as presunções absolutas são inadmissíveis em Direito Tributário para definição do fato gerador, admitindo-se apenas presunções relativas, como meio de prova da ocorrência real de tal fato.

Significa que, em sede fiscal, as presunções são aceitas como meio de prova, desde que admitam comprovação em contrário e se compadeçam com os princípios da legalidade e da tipicidade (art. 97 do CTN). Para tanto, urge que sejam previstas e autorizadas em lei; que correspondam a meios de prova da ocorrência do fato gerador, a partir de fatos conhecidos e comprovadamente existentes e que haja correlação lógica entre o fato conhecido e o fato gerador desconhecido, cuja existência se quer provar.

Em escorço, pode e deve lançar a fiscalização do arbitramento como meio de quantificação do crédito tributário, não sem antes atender às restrições postas no próprio dispositivo sob exame, mas, sobretudo, atentando para os limites exigidos para a adoção de presunções, como meio de prova, a cargo do sujeito passivo.

Integrando os poderes de averiguação do Fisco, e no sentido de materializar as presunções é que aparece a *“figura contábil-jurídica levantamento fiscal”*, definido, em sentido lato, *“como o conjunto de operações destinadas a apurar a existência de um débito fiscal; ou, ainda, num sentido mais restrito, processo indiciário de apuração de débitos fiscais, em que, partindo-se de um estoque inicial, somando-se-lhe as compras do período, deduzindo-se desse subtotal o estoque final, e acrescentando-se, à parcela assim obtida, as despesas efetuadas, chega-se ao valor provável das vendas; cotejando-se este valor provável com o efetivamente registrado a título de vendas, apurar-se-á, ou não, sonegação de ICMS em operações tributáveis”*.

Entende-se que assim seja: a escrita fiscal e a contabilidade resultam do que nelas foi lançado. Como ninguém lança impostos evadidos ou registra operações marginais, os livros, como os documentos que lhes servem de base, jamais refletem a evasão.

Todavia, como se viu, premissa primeira da estimativa ou arbitramento é a ausência de fé ou a omissão de declarações, esclarecimentos ou documentos do contribuinte. Não se deve olvidar, outrossim, que os livros de escrituração mercantil também provam a favor do comerciante quando mantidos com observância das formalidades legais, embora se saiba o caráter relativo da prova produzida pelos mesmos, uma vez que pode ser ilidida pela parte contrária.

Do confronto entre os direitos do contribuinte e dos poderes de investigação do Fisco, resulta o seguinte: a desconsideração pela Fazenda dos registros da escrita e contabilidade exige a produção de provas concretas e exuberantes e, como ensina FERREIRA DA CRUZ (1963, p. 255), *“por isso, há o levantamento fiscal de ser elaborado com base em elementos concretos. Meras suposições não*

bastam.”

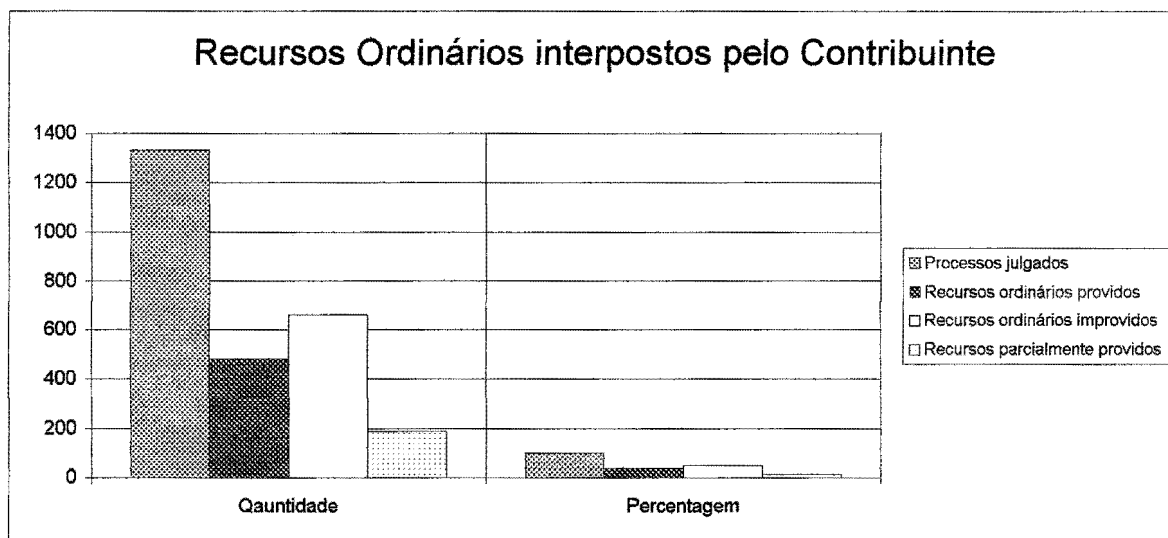
Portanto, a prova indiciária só interessa ao levantamento fiscal se resultar em um perfeito encadeamento de vários indícios graves, precisos e concordantes. Fora daí, não há o que se falar em levantamento fundado em prova indiciária.

As decisões administrativas no Estado do PR não fogem à regra, como se verá adiante.

3.5.5. Análise dos Julgados do CCRF/PR no que Atine a Levantamentos Fiscais - ano 2001

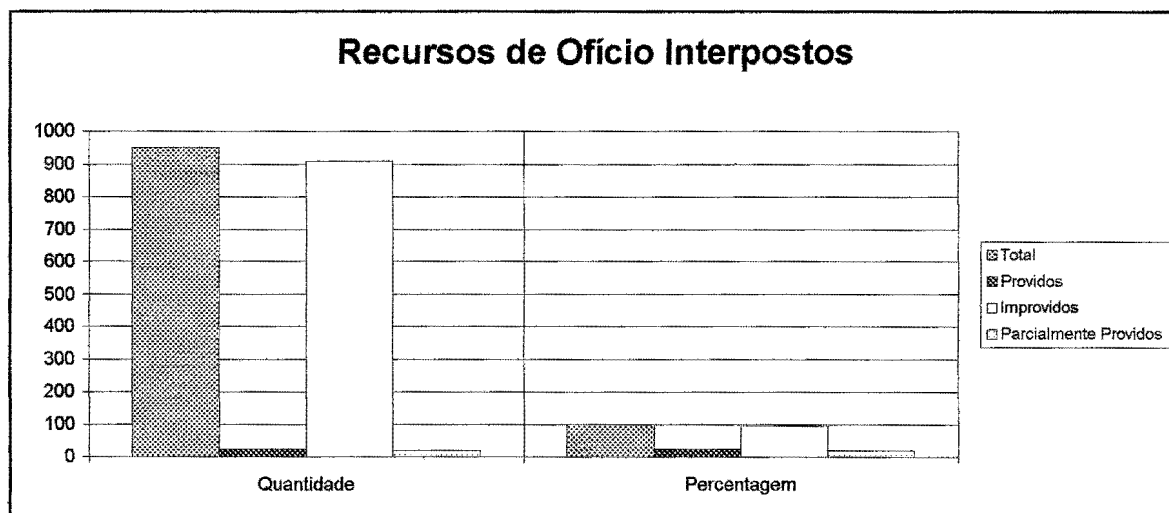
Segundo dados fornecidos pela Secretaria do CCRF, foram julgados, no ano de 2001, 1.331 processos com interposição de Recursos Ordinários, cujos resultados são os seguintes:

- 482 processos tiveram o Recurso Ordinário interposto pelo contribuinte julgado PROVIDO, decretando-se a improcedência da exigência fiscal, ou seja, 36,21% da totalidade dos processos em questão;
- 660 processos tiveram o Recurso Ordinário julgado IMPROVIDO, confirmando-se a procedência da exigência fiscal, ou seja, 49,59% dos processos, e,
- 189 processos tiveram o Recurso julgado PARCIALMENTE PROVIDO, dispensando-se parte da exigência proposta no lançamento fiscal, ou, em termos percentuais, 14,20% dos processos.



Igualmente, de acordo com a Secretaria do CCRF, foram julgados, no ano de 2001, 950 processos com interposição de Recurso de Ofício por parte da Fazenda Estadual, cujos resultados são os seguintes:

- 23 processos tiveram o Recurso de Ofício julgado PROVIDO, decretando-se a procedência da exigência fiscal, ou seja, 2,42% da totalidade dos processos em questão;
- 909 processos tiveram o Recurso de Ofício julgado IMPROVIDO, confirmando-se a improcedência da exigência fiscal, ou seja, 95,68% dos processos, e,
- 19 processos tiveram o Recurso de Ofício julgado PARCIALMENTE PROVIDO, dispensando-se parte da exigência proposta no lançamento fiscal, ou, em termos percentuais, 2,00% dos processos.



As estatísticas, percentagens e gráficos acima refletem a tendência de o CCRF confirmar as decisões de 1ª Instância em sede de Recursos de Ofício (ou Obrigatórios) e compor, de forma mais ou menos equilibrada, os interesses da Fazenda Estadual com aqueles dos contribuintes em seus Recursos Ordinários (ou Pessoais), pois há, como vista, uma percentagem mais ou menos similar de julgados favoráveis (ou não) ao Estado.

Some-se que, embora não existam estatísticas vinculando os julgados do CCRF às autuações fundamentadas em levantamentos fiscais, é possível constatar, por meio do exame dos acórdãos proferidos pelo CCRF e publicados no DOE no exercício de 2001 (fonte DOE), o comportamento do contencioso administrativo em relação ao assunto.

Os levantamentos fiscais são elementos analíticos, demonstrativos da infração e dos critérios utilizados pelo agente fiscal para determinar o valor do débito autuado. Esses demonstrativos devem considerar o procedimento de apuração do imposto coerente com a legislação aplicável; a utilização dos elementos redutores do imposto (tais como créditos fiscais) normalmente utilizados na apuração normal efetuada pelo contribuinte e o imposto já pago, relativo às operações autuadas,

mesmo quando procedido de forma diversa da prevista na legislação.

No Estado do Paraná, as autuações relacionadas a levantamento fiscais são, em regra, as que pretendem comprovar infrações tributárias envolvendo acusações de falta de pagamento do imposto e, mais comumente, a falta de emissão do documento fiscal em relação à saída de mercadoria, em operação tributada ou não.

Referidas penalidades encontram-se capituladas na Lei de regência do ICMS no Estado, Lei n. 11580/96, em seu art. 55, reproduzido parcialmente abaixo:

"Art. 55. Os infratores à legislação do ICMS ficam sujeitos às seguintes penalidades:

I - multa;

II - suspensão temporária ou perda definitiva de benefícios fiscais, na forma estabelecida em decreto do Poder Executivo.

§ 1º Ficam sujeitos às seguintes multas os que cometerem as infrações descritas nos respectivos incisos:

(...)

II - equivalente a 20% (vinte por cento) do valor do imposto devido, ao sujeito passivo que, nos casos não previstos no inciso anterior, deixar de pagar o imposto, no todo ou em parte, na forma e nos prazos previstos na legislação tributária;

(...)

IV - equivalente a 5% (cinco por cento) do valor do bem, mercadoria ou serviço, ao sujeito passivo que:

a) deixar de emitir ou de entregar documento fiscal em relação a bem, mercadoria ou serviço em operação ou prestação abrangidas por isenção, imunidade ou não-incidência do imposto;

(...)

V - equivalente a 7% (sete por cento) do valor do bem, mercadoria ou serviço, ao sujeito passivo que:

a) deixar de emitir ou de entregar documento fiscal em relação a bem, mercadoria ou serviço em operação ou prestação beneficiadas com suspensão ou diferimento do pagamento do imposto;

(...)

VI - equivalente a 30% (trinta por cento) do valor do bem, mercadoria ou serviço, ao sujeito passivo que:

a) deixar de emitir ou entregar documento fiscal em relação a bem, mercadoria ou serviço em operação ou prestação tributada, inclusive sujeitas ao regime de substituição tributária concomitante ou subsequente;

(...)"

Neste sentido, o levantamento fiscal nada mais é do que "meio de prova"

tendente a comprovar o fato presumido, qual seja, a ocorrência da infração tipificada pela norma: falta de pagamento, falta de emissão de nota fiscal, etc.

Os meios de prova outra coisa não representam senão as fontes quais sejam: os documentos, as testemunhas, a contabilidade, a declaração fisco contábil, etc. Na técnica processual, meios de prova são modos ou maneiras pelas quais as provas se elementarizam, se fazem ou se constituem. São manifestados nos expedientes utilizados para que se ponha em evidência a existência do fato ou do ato jurídico alegado pelas partes; são as modalidades ou formas de comprovação e fixação no processo dos fatos relevantes para a composição do litígio.

O fato presumido, por sua vez, é um juízo antecipado e provisório, considerando válido até prova em contrário. Na definição mais clássica, de BECKER (1998, p. 509) “presunção seria resultado do processo lógico mediante o qual, do fato conhecido, cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido, cuja existência é provável”. Para GONÇALVES (1997, p. 139) “é a consequência ou ilação que a lei ou o julgador tiram de fato conhecido para deduzirem a existência de outro que se pretenda provar”.

Imperioso ressaltar que a presunção que sustenta a validade do lançamento pautado em levantamento fiscal é sempre do tipo relativa, ou seja, admite prova em contrário, cujo ônus é do contribuinte, que deverá invocar em sua defesa a inoccorrência do fato gerador, pela comprovação de outros fatos desconhecidos, mas hábeis a excluir a tributação.

No âmbito das decisões administrativas exaradas pelo CCRF-PR, pode-se vislumbrar a confirmação da procedência de lançamentos fiscais, sobretudo quando o contribuinte deixa de apresentar ou de contrapor a presunção apontada pelo levantamento fiscal que sustenta a acusação fiscal.

Para exemplificar, transcreveu-se amostra de acórdãos publicados no exercício de 2001, onde restou confirmada a presunção fiscal:

ACORDAO CCRF/PR N. 0313/2001 1A.CAMARA DOE(P): 6105 - 05/11/2001

PROTOCOLO.: 09.6050761-9 DT.LAVRAT: 09/08/1995 DT CIRC.: 07/11/2001

AUTUADO.....

SUMULA ICMS - PRESUNCAO DE SAIDAS DE MERCADORIAS SEM EMISSAO DE DOCUMENTOS FISCAIS ANTE A DIFERENCA APURADA EM LEVANTAMENTO FISCO-CONTABIL.

NAO LOGRANDO COMPROVAR O SUJEITO PASSIVO A DESTINAÇÃO DADA AO PRODUTO OBJETO DA MEDIDA, DEIXANDO ASSIM DE ESBATER A INFRACAO ARGUIDA NA INICIAL, CONFIRMA-SE A ILACAO DE OPERACOES SONEGADAS AO TRIBUTOS PELAS PROVAS CARREADAS AOS AUTOS.

RECURSO ORDINARIO NAO PROVIDO POR UNANIMIDADE.

.....
ACORDAO CCRF/PR N. 0262/2001 4A.CAMARA DOE(P): 6077 - 24/09/2001

PROTOCOLO.: 09.6174443-6 DT.LAVRAT: 22/07/1999 DT CIRC.: 27/09/2001

AUTUADO.....

SUMULA ICMS - FALTA DE EMISSAO DE DOCUMENTO FISCAL EM OPERACOES COM DEBITO DO IMPOSTO.

INFRACAO CARACTERIZADA PELA OCULTACAO DE SAIDAS, CONSTATADA ATRAVES DE LEVANTAMENTO FISCAL POR CRITÉRIO TECNICO, PARA DETERMINACAO DO VOLUME DE PRODUCAO DE QUEIJOS, A PARTIR DAS ENTRADAS DE LEITE. VALIDADE DO CRITERIO NAO REFUTADA DOCUMENTALMENTE PELO SUJEITO PASSIVO. JUSTIFICA-SE A MANUTENCAO "IN TOTUM" DA MEDIDA FISCAL.

RECURSO VOLUNTARIO CONHECIDO E NAO PROVIDO POR UNANIMIDADE.

.....
ACORDAO CCRF/PR N. 0199/2001 4A.CAMARA DOE(P): 6077 - 24/09/2001

PROTOCOLO.: 08.6176798-3 DT.LAVRAT: 17/08/1999 DT CIRC.: 27/09/2001

AUTUADO.....

SUMULA ICMS - DEIXAR DE EMITIR DOCUMENTO FISCAL EM RELACAO A
MERCADORIA EM OPERACAO TRIBUTADA.

COMPROVADA A FALTA DE EMISSAO DE DOCUMENTOS EM SAIDAS
DE MERCADORIAS, MEDIANTE A APLICACAO DA TECNICA DE
AUDITORIA FISCAL DENOMINADA "LEVANTAMENTO FISICO
QUANTITATIVO" DEVIDA E A EXIGENCIA TRIBUTARIA.

PRELIMINAR DE CERCEAMENTO DE DEFESA REJEITADA POR
UNANIMIDADE.

RECURSO VOLUNTARIO NAO PROVIDO POR DESEMPATE.

ACORDAO CCRF/PR N. 0109/2001 4A.CAMARA DOE(P): 6042 - 03/08/2001

PROTOCOLO.: 08.6176794-0 DT.LAVRAT: 17/08/1999 DT CIRC.: 08/08/2001

AUTUADO.....

SUMULA ICMS - DEIXAR DE EMITIR DOCUMENTO FISCAL EM OPERACAO
TRIBUTADA.

COMPROVADO NOS AUTOS, ATRAVES DE LEVANTAMENTO FISICO-
QUANTITATIVO, A SAIDA DE MERCADORIAS SEM A RESPECTIVA
EMISSAO DE NOTAS FISCAIS, MANTEM-SE A MEDIDA.

PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO POR DEFICIENCIA NA
ELABORACAO DO LEVANTAMENTO REJEITADA.

RECURSO ORDINARIO CONHECIDO E NAO PROVIDO. UNANIME.

ACORDAO CCRF/PR N. 0180/2001 2A.CAMARA DOE(P): 6077 - 24/09/2001

PROTOCOLO.: 11.6044773-0 DT.LAVRAT: 31/05/1995 DT CIRC.: 27/09/2001

AUTUADO.....

SUMULA ICMS - DEIXAR DE EMITIR DOCUMENTO FISCAL EM OPERACAO TRIBUTADA.

COMPROVADA A PRATICA DO ILICITO, APURADA ATRAVES DE LE-
VANTAMENTO FISICO-QUANTITATIVO, MANTEM-SE A EXIGENCIA.

PRELIMINARES DE NULIDADE REJEITADAS SEM DIVERGENCIA.

RECURSO VOLUNTARIO CONHECIDO E NAO PROVIDO POR UNANIMIDADE.

Por outro lado, numerosas são as decisões do CCRF que julgam **improcedentes os lançamentos fiscais**, confirmando o cancelamento declarado pela autoridade singular, em exame de Recursos de Ofício, ou dando provimento aos Apelos Ordinários protocolados pelos contribuintes.

Dentre as razões para a improcedência das exigências fiscais pautadas em levantamentos fiscais, pode-se destacar: falhas e equívocos na coleta de dados para o levantamento; não-consideração de elementos que interferem na movimentação das mercadorias; impropriedades quanto ao critério adotado na elaboração do levantamento; arbitramento com base em pauta fiscal carente de fundamentação mercadológica; desconsideração de índices de quebra técnica existentes na atividade produtiva; desconsideração de mercadorias existentes no estoque auditado por ocasião do fechamento do exercício ou por ocasião da notificação fiscal prévia que pressupõe o lançamento de ofício, *et cetera*. Veja-se, a respeito, os seguintes julgados:

ACORDAO CCRF/PR N. 0015/2001 2A.CAMARA DOE(P): 6013 - 25/06/2001

PROTOCOLO.: 13.6144828-4 DT.LAVRAT: 30/06/1998 DT CIRC.: 02/07/2001

AUTUADO.....

SUMULA ICMS - SAIDAS NAO DOCUMENTADAS A PARTIR DE CONSTATAÇÃO DE SUPRIMENTO DE CAIXA SEM ORIGEM.

REVISAO PROCEDIDA NO LEVANTAMENTO FISCAL RESTOU ILIDIDA
EM PARTE A PREMISSE FISCAL COM CANCELAMENTO
PROPORCIONAL DO CREDITO TRIBUTARIO.
RECURSO DE OFICIO IMPROVIDO.
DECISAO POR UNANIMIDADE.

ACORDAO CCRF/PR N. 0188/2001 2A.CAMARA DOE(P): 6042 - 03/08/2001

PROTOCOLO.: 06.6127038-8 DT.LAVRAT: 20/11/1997 DT CIRC.: 08/08/2001

AUTUADO.....

SUMULA ICMS - LEVANTAMENTO FISCAL FALHO.

O LEVANTAMENTO FISCAL QUE APONTOU DIFERENÇA NA "CONTA CAIXA" CULMINANDO COM A EXIGÊNCIA DE IMPOSTO, MULTA E JUROS POR SAÍDAS NÃO DOCUMENTADAS, DEMONSTROU-SE FRÁGIL. PORTANTO, MANTEM-SE A DECISÃO RECORRIDA.
RECURSO DE OFÍCIO NÃO PROVIDO. DECISÃO UNÂNIME.

ACORDAO CCRF/PR N. 0208/2001 4A.CAMARA DOE(P): 6077 - 24/09/2001

PROTOCOLO.: 06.6127027-2 DT.LAVRAT: 20/11/1997 DT CIRC.: 27/09/2001

AUTUADO.....

SUMULA ICMS - FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL CORRESPONDENTE À MERCADORIA EM OPERAÇÃO COM DÉBITO DO IMPOSTO.

A MEDIDA FISCAL BASEOU-SE EM PRESUMIDO SUPRIMENTO DE CAIXA SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM. CONSTATADA A FRAGILIDADE DO LEVANTAMENTO FISCAL UTILIZADO NA COMPOSIÇÃO DOS VALORES DA BASE DE CÁLCULO, INSUBSISTE A MEDIDA.
RECURSO DE OFÍCIO CONHECIDO E NÃO PROVIDO À UNANIMIDADE.

ACORDAO CCRF/PR N. 0107/2001 3A.CAMARA DOE(P): 6042 - 03/08/2001

PROTOCOLO.: 02.6166764-4 DT.LAVRAT: 30/04/1999 DT CIRC.: 08/08/2001

AUTUADO.....

SUMULA ICMS - SAÍDAS NÃO DOCUMENTADAS.

AUTUADA A EMPRESA POR TER DEIXADO DE EMITIR DOCUMENTO FISCAL, TAL COMO SE APUROU EM LEVANTAMENTO FÍSICO-QUANTITATIVO. A AUTORIDADE JULGADORA SINGULAR JULGOU

IMPROCEDENTE A MEDIDA POR QUE A DOCUMENTACAO ACOSTADA
 COMPROVOU IMPROPRIEDADE QUANTO AO CRITERIO ADOTADO E
 EQUIVOCOS QUANTO AOS DADOS RELATIVOS AOS ESTOQUES
 INICIAL E FINAL. DECISAO QUE SE MANTEM.
 RECURSO DE OFICIO NAO PROVIDO. DECISAO UNANIME.

ACORDAO CCRF/PR N. 0166/2001 1A.CAMARA DOE(P): 6042 - 03/08/2001
 PROTOCOLO.: 08.6187636-7 DT.LAVRAT: 10/12/1999 DT CIRC.: 08/08/2001
 AUTUADO....: ...

SUMULA ICMS - PAUTA FISCAL. ARBITRAMENTO. ILEGALIDADE.

ARBITRAMENTOS E PAUTAS FISCAIS NAO SAO MEIOS LEGAIS DE
 SE TRIBUTAR E NEM DE SE CONFIRMAR A EXISTENCIA DE
 DIFERENCAS. O QUE DEVE PREVALECER E O PRECO DO PRODUTO
 E A COMPROVACAO DE SONEGACAO, SE FOR O CASO, ATRAVES DE
 LEVANTAMENTO FISICO-QUANTITATIVO.
 RECURSO DE OFICIO NAO PROVIDO A UNANIMIDADE.

ACORDAO CCRF/PR N. 0063/2001 2A.CAMARA DOE(P): 6042 - 03/08/2001
 PROTOCOLO.: 01.6101434-9 DT.LAVRAT: 26/11/1996 DT CIRC.: 08/08/2001
 AUTUADO....: ...

SUMULA ICMS - LEVANTAMENTO FISCAL. ATRIBUICAO DE FALTA DE EMISSAO DE DOCUMENTOS. NAO
 OCORRENCIA.

EVIDENCIADA A FRAGILIDADE DO LEVANTAMENTO FISCAL ALEM
 DE NAO CONSIDERADOS FATORES QUE INTERFEREM NA
 MOVIMENTACAO DAS MERCADORIAS, IMPROCEDENTE A MEDIDA FISCAL.

RECURSO DE OFICIO QUE PROCEDE CORRECOES NO LEVANTAMENTO IMPROVIDO.
 RECURSO ORDINARIO PROVIDO. DECISAO UNANIME.

ACORDAO CCRF/PR N. 0113/2001 1A.CAMARA DOE(P): 6042 - 03/08/2001

PROTOCOLO.: 08.6177938-8 DT.LAVRAT: 27/08/1999 DT CIRC.: 08/08/2001

AUTUADO.....: ...

SUMULA ICMS - MERCADORIAS EM ESTOQUE DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTACAO. ACUSACAO
INFUNDADA.

EM REVISAO PROCEDIDA PELO PROPRIO AUTOR DO FEITO,
CONSTATOU-SE QUE O LEVANTAMENTO FISCAL E EQUIVOCADO.
ASSIM, O LANCAMENTO NAO MERECE PROSPERAR.
RECURSO ORDINARIO CONHECIDO E PROVIDO POR UNANIMIDADE.

.....
ACORDAO CCRF/PR N. 0478/2001 2A.CAMARA DOE(P): 6105 - 05/11/2001

PROTOCOLO.: 08.6122307-0 DT.LAVRAT: 19/09/1997 DT CIRC.: 07/11/2001

AUTUADO.....: ...

SUMULA ICMS - DIFERENCA CONSTATADA EM LEVANTAMENTO FISCAL FALHO.

A INSEGURANCA TRADUZIDA NO LEVANTAMENTO FISCAL, COM
DESPREZO DO REGIME OPERACIONAL DA EMPRESA, NAO PERMITE
A CONCLUSAO DE SAIDAS DE MERCADORIAS TRIBUTAVEIS SEM
EMISSAO DE DOCUMENTOS FISCAIS.
RECURSO ORDINARIO PROVIDO POR UNANIMIDADE.

.....
Acórdão.....: 707/2001 2ª CÂMARA

P.A.F.....: 6260499-9

Num. D.O.E.....: 6207

Data Publicação.: 11/04/2002

Data Circulação.: 16/04/2002

ICMS - LEVANTAMENTO FISCAL.

O RESULTADO OBTIDO NO LEVANTAMENTO FISCAL APONTA
DIFERENCA IRRISORIA E INSUSCETIVEL DE SUSTENTACAO DA
PREMISSA FAZENDARIA. INDEVIDA A AFIRMACAO DE SAIDAS A

MARGEM DOS REGISTROS FISCAIS, COM CONSEQUENTE OMISSÃO DO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO, MORMENTE QUANDO NENHUMA VARIÁVEL A TÍTULO DE QUEBRA TÉCNICA FOI OBSERVADA.

PRELIMINAR DE NULIDADE DA MEDIDA FISCAL POR FALTA DE INDICAÇÃO DOS DISPOSITIVOS LEGAIS INFRINGIDOS E CERCEAMENTO DE DEFESA REJEITADA.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO. DECISÃO UNÂNIME.

ACORDÃO CCRF/PR N. 0108/2001 3A.CÂMARA DOE(P): 6105 - 05/11/2001

PROTOCOLO.: 08.6168876-5 DT.LAVRAT: 22/05/1999 DT CIRC.: 07/11/2001

AUTUADO....: ...

SUMULA ICMS - SAÍDAS NÃO DOCUMENTADAS.

AUTUADA A EMPRESA POR TER DEIXADO DE EMITIR DOCUMENTO FISCAL, TAL COMO SE APUROU EM LEVANTAMENTO FÍSICO-QUANTITATIVO DE ESTOQUE. A AUTORIDADE JULGADORA SINGULAR JULGOU PROCEDENTE A MEDIDA.

POREM, DOCUMENTAÇÃO ACOSTADA COMPROVOU QUE A DIFERENÇA ENCONTRADA SE DEVE AO FATO DE NÃO CONSIDERAÇÃO NO LEVANTAMENTO DE NOTA FISCAL DE SAÍDA.

RECURSO ORDINÁRIO PROVIDO. DECISÃO UNÂNIME.

ACORDÃO CCRF/PR N. 0258/2001 3A.CÂMARA DOE(P): 6105 - 05/11/2001

PROTOCOLO.: 11.6160602-5 DT.LAVRAT: 11/02/1999 DT CIRC.: 07/11/2001

AUTUADO....: ...

SUMULA ICMS - IMPOSTO NÃO PAGO NA FORMA E PRAZOS LEGAIS.

LEVANTAMENTO FÍSICO-QUANTITATIVO QUE APUROU SAÍDAS NÃO REGISTRADAS DE ALGODÃO EM CAROÇO CORRESPONDENTE A 1,5% DO MOVIMENTO GLOBAL DO PERÍODO CONSIDERADO, PERCENTUAL ESTE QUE SE CONSTITUI EM QUEBRA TÉCNICA MUITO AQUEM DOS ÍNDICES MÉDIOS DE QUEBRA TOLERÁVEIS PARA TAL PRODUTO.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO POR UNANIMIDADE.

ACORDAO CCRF/PR N. 0344/2001 4A.CAMARA DOE(P): 6105 - 05/11/2001

PROTOCOLO.: 11.6119068-6 DT.LAVRAT: 06/08/1997 DT CIRC.: 07/11/2001

AUTUADO.....

SUMULA ICMS - DEIXAR DE EMITIR DOCUMENTO FISCAL. PRESUNCAO.

LEVANTAMENTO FISICO-QUANTITATIVO.

INFRACAO NAO CONFIGURADA.

NAO PREVALECE A MEDIDA POIS A TECNICA DE AUDITORIA UTILIZADA PELO FISCO NAO PERMITE CONCLUIR O COMETIMENTO DA INFRACAO IMPUTADA, UMA VEZ QUE, NO CASO, NAO HOUE COMPENSACAO ENTRE O TOTAL DAS ENTRADAS COM AS SAIDA DO PERIODO AUDITADO. ADEMAIS, COM A MESMA TECNICA, QUE DENOMINOU "LEVANTAMENTO FISICO QUANTITATIVO", O FISCO, EQUIVOCADAMENTE, LASTREOU SUA PRESUNCAO NA INICIAL NO ART. 51, I, II E III, DA LEI 11.580/96.

RECURSO VOLUNTARIO PROVIDO A UNANIMIDADE.

ACORDAO CCRF/PR N. 0470/2001 3A.CAMARA DOE(P): 6105 - 05/11/2001

PROTOCOLO.: 08.6069741-8 DT.LAVRAT: 13/03/1996 DT CIRC.: 07/11/2001

AUTUADO.....

SUMULA ICMS - SAIDAS OCULTADAS APURADAS EM LEVANTAMENTO FISICO QUANTITATIVO.

O LEVANTAMENTO SOFREU SUCESSIVAS RETIFICACOES ATE QUE O PROPRIO AUTUANTE, MANIFESTANDO-SE SOBRE OS TERMOS E DOCUMENTOS APRESENTADOS EM GRAU RECURSO, RECONHECEU A SUA TOTAL IMPROCEDENCIA.

RECURSO DE OFICIO NAO PROVIDO POR UNANIMIDADE.

RECURSO VOLUNTARIO PROVIDO POR UNANIMIDADE.

ACORDAO CCRF/PR N. 0541/2001 3A.CAMARA DOE(P): 6136 - 21/12/2001

PROTOCOLO.: 01.6110416-0 DT.LAVRAT: 15/04/1997 DT CIRC.: 28/12/2001

AUTUADO.....

SUMULA ICMS - COMERCIALIZACAO DE GRAOS.

O LEVANTAMENTO FISICO QUANTITATIVO, NA COMERCIALIZACAO DE GRAOS, DEVE LEVAR EM CONTA O PERCENTUAL DE QUEBRA TECNICA PROPRIO PARA O PRODUTO.
RECURSO VOLUNTARIO PROVIDO POR MAIORIA.

Conforme foi visto, pode-se concluir que o levantamento fiscal é instrumento hábil de pesquisa da obrigação tributária; porém, como método indiciário de apuração de débito, exige a produção de provas concretas e exuberantes, de forma a gerar robusta convicção de que o imposto não foi recolhido ou o foi de maneira insuficiente ou imperfeita. Por conseguinte, a atribuição de pesos e valores por presunções, desacompanhadas de elementos probatórios, é procedimento condenado à luz do direito, não tendo condições de prosperar, sendo que o CCRF/PR sopesa tais elementos de prova, seja no pólo de apreciação formado pelo Setor Público, seja pelo Setor Privado, concluindo-se que a utilização de boas técnicas de auditoria contábil revisional são importantes para a homologação do lançamento tributário do ICMS, para a constatação das infrações e para a manutenção das autuações baseadas em levantamento fiscal.

3.6. RITO PROCESSUAL DO ICMS: UM RESUMO

No presente item foi feito mister adequar-se o que já foi explanado sobre o procedimento fiscal a um resumo sintético e sucinto sobre o rito processual do ICMS em 1ª e 2ª Instâncias administrativas.

Como já ressaltado anteriormente, o rito processual do lançamento do ICMS em auto de infração está todo definido na Lei n. 11.580/96, na parte que diz respeito

à 1ª Instância, e na Lei Complementar n. 1/72, no que atine à 2ª Instância Administrativa (Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais).

O lançamento de ofício nasce como conclusão de procedimento de fiscalização. Uma vez detectadas irregularidades, é lavrado o auto de infração e intimado o contribuinte (sujeito passivo) para apresentação de defesa ou para efetuar o pagamento. O procedimento administrativo fiscal nasce com a ciência válida no auto de infração.

Se houver pagamento (ou parcelamento) no prazo de reclamação, o processo administrativo fiscal é encerrado por tais motivos.

Se não houver reclamação, o procedimento administrativo fiscal se resolve pelo julgamento à revelia do auto de infração.

Se o sujeito passivo reclamar, a autoridade lançadora (auditor fiscal) deve proceder à contestação, instruindo o procedimento de forma adequada e remeter os autos à Inspetoria Regional de Tributação que preparará os autos para julgamento em 1ª Instância.

Se o procedimento administrativo fiscal não estiver adequadamente instruído, este será remetido para diligências. Ao contrário disso, se o procedimento estiver devidamente preparado para julgamento, este poderá ser julgado PROCEDENTE, PARCIALMENTE PROCEDENTE ou IMPROCEDENTE.

Se o procedimento administrativo fiscal for julgado improcedente e o valor dispensado for inferior a 100 UPF/PR, o procedimento será arquivado definitivamente. Se o valor dispensado for superior a 100 UPF/PR, o procedimento será encaminhado ao CCRF para reexame da dispensa (Recurso de Ofício ou Necessário).

Se o procedimento administrativo fiscal for julgado parcialmente procedente, para a parte dispensada aplica-se o disposto no parágrafo acima. Na parte mantida, favorável ao Estado, haverá intimação ao sujeito passivo para proceder ao pagamento (ou parcelamento) ou recorrer ao Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais. Denomina-se Recurso Ordinário a peça de defesa do contribuinte junto ao CCRF.

Se houver pagamento ou parcelamento da parte mantida, o PAF será extinto, desde que o valor dispensado seja inferior a 100 UPF/PR. Mesmo que o contribuinte quite a parte mantida, se o valor dispensado for superior a 100 UPF/PR, o contribuinte terá que esperar o julgamento final do Recurso de Ofício pelo CCRF.

Se o procedimento administrativo fiscal for julgado procedente, haverá intimação ao sujeito passivo para proceder ao pagamento (ou parcelamento) ou recorrer ao Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais. Se houver pagamento ou parcelamento da parte mantida, o PAF será extinto.

O contribuinte que não apresentar Recurso Ordinário ou não pagar/parcelar o crédito tributário terá o procedimento administrativo fiscal em que figura como sujeito passivo inscrito em dívida ativa. A inscrição em dívida ativa extingue o procedimento administrativo fiscal.

Em sede do CCRF, tanto os Recursos de Ofício quanto os Recursos Ordinários, são encaminhados à Representação da Fazenda Estadual para manifestação quanto ao mérito da autuação. Após a manifestação da Representação da Fazenda, o procedimento administrativo fiscal é remetido para julgamento por uma das Câmaras. Do julgamento cameral podem resultar as seguintes situações:

- Recurso Ordinário provido (favorável ao contribuinte);

- Recurso Ordinário não-provido (favorável ao fisco);
- Recurso Ordinário parcialmente provido (parcialmente favorável ao contribuinte);
- Recurso de Ofício provido (favorável ao fisco);
- Recurso de Ofício não-provido (favorável ao contribuinte);
- Recurso de Ofício parcialmente provido (parcialmente favorável ao fisco).

Nesta fase, tanto a Fazenda Pública quanto o contribuinte, quando o julgamento lhes for desfavorável, têm o direito de efetuar RECURSO DE RECONSIDERAÇÃO ao Plenário do CCRF. Se a Fazenda Pública não recorrer, o procedimento será arquivado por julgamento improcedente. Se o contribuinte não recorrer (e não efetuar pagamento ou parcelamento), o procedimento administrativo fiscal será arquivado por inscrição em dívida ativa.

Cabe afirmar que o Recurso de Reconsideração cabe tanto à Fazenda Pública quanto ao contribuinte. Do Recurso de Reconsideração da Fazenda Pública cabem contra-razões do contribuinte. Do Recurso de Reconsideração do contribuinte cabem contra-razões da Fazenda Pública.

Juntados o Recurso de Reconsideração e as contra-razões, será o procedimento administrativo fiscal submetido ao Plenário do CCRF. Do julgamento ao plenário do CCRF pode resultar o seguinte:

- Recurso de Reconsideração da Fazenda Pública provido (favorável ao fisco);
- Recurso de Reconsideração da Fazenda Pública não-provido (favorável ao contribuinte);
- Recurso de Reconsideração da Fazenda Pública parcialmente provido (parcialmente favorável ao fisco);

- Recurso de Reconsideração do contribuinte provido (favorável ao contribuinte);
- Recurso de Reconsideração do contribuinte não-provido (favorável ao fisco);
- Recurso de Reconsideração do contribuinte parcialmente provido (parcialmente favorável ao contribuinte).

As decisões do Plenário do CCRF são definitivas, na exceção de julgamentos por maioria desfavoráveis à Fazenda Estadual, razão pela qual caberá a esta o direito ao RECURSO HIERÁRQUICO. O Recurso Hierárquico é processado e julgado pelo Secretário de Estado da Fazenda.

O procedimento administrativo fiscal com decisão plenária desfavorável ao contribuinte será arquivado por inscrição em dívida ativa, caso não haja pagamento ou parcelamento. O procedimento administrativo fiscal com decisão plenária desfavorável ao fisco será arquivado por improcedência (exceto nos casos do parágrafo acima).

O presente resumo é reproduzido nos fluxogramas constantes do Anexo V.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O advento do ICM com a Emenda Constitucional n. 18/65 e do ICMS com a Constituição de 1988 provocaram mudanças fecundas e intensas no Sistema Tributário Nacional. Tais mudanças se devem ao fato das novas técnicas de tributação baseadas no trinômio produção-circulação-valor agregado e nos problemas que surgem do regime de deduções ou compensação de créditos.

O lançamento do ICMS, que nasce espontaneamente com as práticas mercantis cotidianas, leva em conta, necessariamente, o passado. Explique-se: do imposto devido nas operações subseqüentes é necessariamente abatido o imposto pago nas operações antecedentes. Mas o sistema não é tão simples quanto parece: as circunstâncias constitucionais de vedação do crédito foram reinterpretadas pelos Estados, o que gerou várias dúvidas que ainda não foram solucionadas pelos tribunais e que são debatidas, diariamente, na prática dos conselhos de contribuintes e demais tribunais de taxas.

A ausência da prestação pecuniária, por parte do contribuinte, gera a imposição do lançamento de ofício através de auto de infração. O auto de infração, assim, constitui peça primeira e indispensável à formação do procedimento administrativo fiscal. Da discordância do contribuinte resulta um desenvolvimento litigioso acerca da legitimidade do crédito tributário que se desdobra, basicamente, em duas instâncias administrativas a saber: a 1ª Instância (no âmbito da Delegacia Regional da Receita) e a 2ª Instância (no âmbito do Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais).

A prática do CCRF se mantém equilibrada nos últimos anos, ou seja, o órgão colegiado geralmente mantém as decisões de 1ª Instância que cancelam os autos

de infração. No caso dos autos de infração mantidos, há uma divisão equânime de resultados, com uma sutil tendência favorável aos interesses da Fazenda Estadual.

No caso específico das autuações baseadas em levantamentos fiscais, principalmente tendo em conta que tais levantamentos são presuntivos por sua natureza (se referem à existência de operações ou prestações tributáveis dentro de um espectro temporal fixado pela autoridade lançadora), cabe instar que tais elementos de prova presuntivos permitem a produção, por parte do contribuinte, de prova em contrário. Neste sentido, é importante afirmar que na maioria dos casos o CCRF mantém as autuações baseadas em levantamentos fiscais que não são refutados pelo contribuinte.

Como os levantamentos fiscais constituem provas refutáveis, estes devem ser elaborados de maneira criteriosa, levando em conta os aspectos contábeis ligados ao conjunto de atividades mercantis da empresa, o ramo específico de atividade e seus melindres e a tributação efetiva das operações. Levantamentos fiscais, pois, não constituem fórmulas genéricas de acusação fiscal: são sutis por natureza e por conta disso devem ser realizados com dever de cautela e técnica.

Em termos de realização profissional e pessoal o trabalho foi de grande valia, conduzindo-nos à reflexão da importância da correta instrução na lavratura dos Autos de Infração para os julgamentos nas instâncias administrativas.

5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMÉRICO DOS REIS, M L e BORGES, J C. **O ICMS ao Alcance de Todos**. Rio de Janeiro: Forense, 1992.

BALEEIRO, A. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

BECKER, A A. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Lejus, 1998.

BELTRAME, P. **Os Sistemas Fiscais**. Coimbra: Livraria Almedina, 1976.

CARRAZZA, R A. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 1999.

CARVALHO, P B. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1993.

CRUZ, D F. **IVC**. São Paulo: José Bushatski, 1963.

GONÇALVES, A L G. **Imposto Sobre a Renda - Pressupostos Constitucionais**
São Paulo: Malheiros, 1997

MAILLÉ, M. **Introdução Crítica ao Direito**. Lisboa: Imprensa Universitária –
Editorial Estampa, 1989.

MONTEIRO, S. **Crimes Fiscais e Abuso de Autoridade**. São Paulo: Hemus, 1993.

SOUZA, R G. **Competência de Legislação Tributária**. São Paulo: Ed.
Financeiras, 1960.

LEGISLAÇÃO:

BRASIL. Constituição Federal de 1988.

BRASIL. Emenda Constitucional n. 18 de 01/12/65.

BRASIL. Emenda Constitucional n. 1/69.

BRASIL. Lei n. 5.172 de 25/10/66 (CTN).

BRASIL. Lei Complementar n. 87/96 de 16/09/96.

BRASIL. Decreto-Lei n. 406/68.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (1ª Região) – Código Tributário Nacional

Interpretado – Gabinete da Revista. São Paulo: Saraiva, 1995.

BRASIL. Câmara dos Deputados – Reforma Fiscal – Coletânea de Estudos Técnicos

– Relatório da Comissão Executiva de Reforma Fiscal – Vol. I/II. São Paulo: DBA, 1993.

PARANÁ. Lei n. 11.580/96 de 14/11/96.

PARANÁ. Lei Complementar n. 1/72 de 02/08/72.

PARANÁ. RICMS (1992, 1995, 1996 e 2001).

6. ANEXOS

Anexo I – Sistema Tributário Nacional na CF/88

CAPÍTULO I
DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL
SEÇÃO I
DOS PRINCÍPIOS GERAIS

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Parágrafo único. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social.

SEÇÃO II

DAS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

§ 1º A vedação do inciso III, "b", não se aplica aos impostos previstos nos arts. 153, I, II, IV e V, e 154, II.

§ 2º A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

§ 4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

§ 5º A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que

regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no artigo 155, § 2º, XII, g.

Nova redação dada ao § 6º pela Emenda Constitucional nº 3, de 17.03.93.

Redação original:

"§ 6º Qualquer anistia ou remissão que envolva matéria tributária ou previdenciária só poderá ser concedida através de lei específica, federal, estadual ou municipal."

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição de quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido

O § 7º foi acrescentado pela Emenda Constitucional nº 3, de 17.03.93.

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

SEÇÃO III

DOS IMPOSTOS DA UNIÃO

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

- I - importação de produtos estrangeiros;
- II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III - renda e proventos de qualquer natureza;
- IV - produtos industrializados;
- V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- VI - propriedade territorial rural;
- VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

§ 2º O imposto previsto no inciso III:

- I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;
- II - não incidirá, nos termos e limites fixados em lei, sobre rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, pagos pela previdência social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a pessoa com idade superior a sessenta e cinco anos, cuja renda total seja constituída, exclusivamente, de rendimentos do trabalho.

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

- I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;
- II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;
- III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

§ 4º O imposto previsto no inciso VI terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas e não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel.

§ 5º O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência do imposto de que trata o inciso V do

"caput" deste artigo, devido na operação de origem; a alíquota mínima será de um por cento, assegurada a transferência do montante da arrecadação nos seguintes termos:

I - trinta por cento para o Estado, o Distrito Federal ou o Território, conforme a origem;

II - setenta por cento para o Município de origem.

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

Emenda Constitucional nº 3, de 17.03.93:

"

Art. 2º A união poderá instituir, nos termos de lei complementar, com vigência até 31 de dezembro de 1994, imposto sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira.

§ 1º A alíquota do imposto de que trata este artigo não excederá a vinte e cinco centésimos por cento, facultado ao Poder Executivo reduzi-la ou restabelece-la total ou parcialmente, nas condições e limites fixados em lei.

§ 2º Ao imposto de que trata este artigo não se aplica o artigo 150, III, b e VI, nem o dispositivo no § 5º do art. 153 da Constituição.

§ 3º O produto da arrecadação do imposto de que trata este artigo não se encontra sujeito a qualquer modalidade de repartição com outra entidade federada.

§ 4º Do produto da arrecadação do imposto de que trata este artigo serão destinados vinte por cento para susteio de progrmas de habitação popular."

SEÇÃO IV

DOS IMPOSTOS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

III - propriedade de veículos automotores.

Nova redação dada ao art. 155, aos incisos I e II, sendo acrescentando o inciso III, pela Emenda Constitucional nº 3, de 17.03.93.

Redação original:

"Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:

I - impostos sobre:

- a) transmissão "causa mortis" e doação, de quaisquer bens ou direitos;*
- b) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;*
- c) propriedade de veículos automotores;*

II - adicional de até cinco por cento do que for pago à União por pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas nos respectivos territórios, a título do imposto previsto no art. 153, III, incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital."

.....
Emenda Constitucional nº 3, de 17.03.93:

"

Art. 3º A eliminação do adicional ao Imposto de Renda, de competência dos Estados, decorrente desta Emenda Constitucional, somente produzirá efeitos a partir de 1º de janeiro de 1996, reduzindo-se a correspondente alíquota, pelo menos, a dois e meio por cento no exercício financeiro de 1995."

§ 1º O imposto previsto no inciso I:

Nova redação dada ao "caput" do § 1º pela Emenda Constitucional nº 3, de 17.03.93.

Redação original:

§ 1º O imposto previsto no inciso I, "a":

I - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal;

II - relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;

III - terá a competência para sua instituição regulada por lei complementar:

- a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;*
- b) se o "de cujus" possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;*

IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal.

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

Nova redação dada ao "caput" do § 2º pela Emenda Constitucional nº 3, de 17.03.93.

Redação original:

"§ 2º O imposto previsto no inciso I, "b", atenderá ao seguinte:"

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, assim como

sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço;

b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar;

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º;

XI - não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos;

XII - cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes;

b) dispor sobre substituição tributária;

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;

e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a";

f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

§ 3º. À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o artigo 153, I e II, nenhum outro tributo poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

Nova redação dada ao § 3º pela Emenda Constitucional nº 3, de 17.03.93.

Redação original:

"§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso I, "b", do "caput" deste artigo e os arts. 153, I e II, e 156, III, nenhum outro tributo incidirá sobre operações relativas a energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais do País."

SEÇÃO V

DOS IMPOSTOS DOS MUNICÍPIOS

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Nova redação dada ao inciso III pela Emenda Constitucional nº 3, de 17.03.93.

Redação original:

"III - vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, exceto óleo diesel;"

.....
Ementa Constitucional nº 3, de 17.03.93

"

Art. 4º A eliminação do imposto sobre vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, de competência dos Municípios, decorrente desta Emenda Constitucional, somente produzirá efeitos a partir de 1º de janeiro de 1996, reduzindo-se a correspondente alíquota, pelo menos, a um e meio por cento no exercício de 1995."

IV - Revogado.

O inciso IV foi revogado pelo art. 6º da Emenda Constitucional nº 3, de 17.03.93.

Texto revogado:

"IV - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, I, "b", definidos em lei complementar."

§ 1º O imposto previsto no inciso I poderá ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade.

§ 2º O imposto previsto no inciso II:

I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de

bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;

II - compete ao Município da situação do bem.

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III, cabe à lei complementar:

I - fixar as suas alíquotas máximas;

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.

Nova redação dada ao § 3º pela Emenda Constitucional nº 3, de 17.03.93.

Redação original:

"§ 3º O imposto previsto no inciso III não exclui a incidência do imposto estadual previsto no art. 155, I, "b", sobre a mesma operação."

§ 4º Revogado.

O § 4º foi revogado pelo art. 6º da Emenda Constitucional nº 3, de 17.03.93.

Texto revogado:

"§ 4º Cabe à lei complementar:

I - fixar as alíquotas máximas dos impostos previstos nos incisos III e IV;

II - excluir da incidência do imposto previsto no inciso IV exportações de serviços para o exterior."

SEÇÃO VI

DA REPARTIÇÃO DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS

Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

II - vinte por cento do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo art. 154, I.

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados;

III - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios;

IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.

Art. 159. A União entregará:

I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, quarenta e sete por cento na seguinte forma:

a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;

b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios;

c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semi-árido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer;

II - do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, dez por cento aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados.

§ 1º Para efeito de cálculo da entrega a ser efetuada de acordo com o previsto no inciso I, excluir-se-á a parcela da arrecadação do imposto de renda e proventos de qualquer natureza pertencente aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, nos termos do disposto nos arts. 157, I, e 158, I.

§ 2º A nenhuma unidade federada poderá ser destinada parcela superior a vinte por cento do montante a que se refere o inciso II, devendo o eventual excedente ser distribuído entre os demais participantes, mantido, em relação a esses, o critério de partilha nele estabelecido.

§ 3º Os Estados entregarão aos respectivos Municípios vinte e cinco por cento dos recursos que receberem nos termos do inciso II, observados os critérios estabelecidos no art. 158, parágrafo único, I e II.

Art. 160. É vedada a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos, nesta seção, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, neles compreendidos adicionais e acréscimos relativos a impostos.

Parágrafo único. A vedação prevista neste artigo não impede a União e os Estados de condicionarem a entrega de recursos ao pagamento de seus créditos inclusive de suas autarquias.

Nova redação dada ao parágrafo único pela Emenda Constitucional nº 3, de 17.03.93.

Redação original:

"Parágrafo único. Essa vedação não impede a União de condicionar a entrega de recursos ao pagamento de seus créditos."

Art. 161. Cabe à lei complementar:

I - definir valor adicionado para fins do disposto no art. 158, parágrafo único, I;

II - estabelecer normas sobre a entrega dos recursos de que trata o art. 159, especialmente sobre os critérios de rateio dos fundos previstos em seu inciso I, objetivando promover o equilíbrio sócio-econômico entre Estados e entre Municípios;

III - dispor sobre o acompanhamento, pelos beneficiários, do cálculo das quotas e da liberação das participações previstas nos arts. 157, 158 e 159.

Parágrafo único. O Tribunal de Contas da União efetuará o cálculo das quotas referentes aos fundos de participação a que alude o inciso II.

Art. 162. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios divulgarão, até o último dia do mês subsequente ao da arrecadação, os montantes de cada um dos tributos arrecadados, os recursos recebidos, os valores de origem tributária entregues e a entregar e a expressão numérica dos critérios de rateio.

Parágrafo único. Os dados divulgados pela União serão discriminados por Estado e por Município; os dos Estados, por Município.

Anexo II – Consulta ICMS n. 243/96

CONSULTA Nº: 243, de 22 de novembro de 1996.

SÚMULA: ICMS. LEI nº 11.580/96. APLICAÇÃO DE PENALIDADE MENOS SEVERA. BENEFÍCIO REDUCIONAL DA MULTA.

CONSULENTE: INSPETORIA GERAL DE ARRECADAÇÃO.

RELATOR: ALDO HEY NETO

A consulente visa esclarecimentos acerca da recente Lei nº 11.580, de 14/11/96, a qual rege o ICMS com base nos comandos constitucionais e consoante a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

A Inspetoria Geral de Arrecadação, em síntese, apresenta as seguintes indagações:

a) a nova Lei que institui penalidades mais brandas terá aplicação imediata? Quais os seus efeitos em relação aos débitos pendentes oriundos de auto de infração, parcelamentos e inscrições em dívida ativa (ajuizadas ou não)? Como operacionalizar-se-á a apropriação dos pagamentos parciais feitos?

b) qual a melhor interpretação para os benefícios reducionais previstos no art. 40 da Lei nº 11.580, de 14/11/96? Tal interpretação aplicar-se-á aos processos em tramitação?

c) em relação à aplicação de penalidades por infrações fiscais, o § 4º do art. 55 da Lei nº 11.580/96 determina que o valor mínimo das multas é de 4 UPF na data da lavratura. Diante disso, e em se tratando de que a norma penal aplicável é a vigente na época da infração, como será feito o lançamento das multas formais anteriores à vigência da presente lei?

d) de acordo com a nova norma, os pedidos de restituição poderão ser atualizados a partir da data do indébito; o que sucederá com os

processos de restituição que tramitam atualmente, posto que o termo de início da correção monetária é a data da protocolização do pedido?

RESPOSTA

a) A Lei nº 11.580/96, traz em seu art. 58, parágrafo único, disposição que decorre do art. 106, inciso II, letra 'c', da CTN, senão vejamos:

"Art. 58. A partir da eficácia desta Lei todas as infrações à legislação tributária do ICMS serão apuradas de acordo com as normas processuais deste diploma legal e as penalidades a serem aplicadas obedecerão as leis da época em que ocorreram as infrações.

Parágrafo único - As penalidades previstas nesta Lei só retroagem quando forem menos severas que as previstas na Lei vigente ao tempo da prática da infração."

A nova lei retroagirá, portanto, quando houver cominação mais branda ao sujeito passivo (esta aplicar-se-á aos autos de infração pendentes, parcelamentos e dívidas ativas), reduzindo-se as penalidades propostas e disciplinadas no não mais vigente art. 66, § 1º, da Lei nº 8933/89, conforme demonstrativo abaixo:

LEI nº 8933/89

Art. 66, § 1º

II - 60% (a base de cálculo é o imposto).

III - 100% (crédito indevidamente apropriado ou transferido).

VI, b - 50% (das operações ou prestações, ao sujeito passivo que consignar em documento fiscal declaração falsa quanto ao estabelecimento de origem ou destino das mercadorias).

VI, b - 50% (das operações ou prestações, ao sujeito passivo que consignar em documento fiscal declaração falsa quanto ao estabelecimento de origem ou destino das mercadorias).

LEI nº 11.580/96

Art. 55, § 1º

II - 20% (idem).

III - 60% (idem).

VII - 20% (das operações ou prestações ao sujeito passivo que consignar em documento fiscal, declaração falsa quanto ao estabelecimento de origem ou destino das mercadorias, em operações ou prestações beneficiadas com isenção, imunidade ou não-incidência).

VIII, a - 40% (das operações ou prestações ao sujeito passivo que consignar em documento fiscal, declaração falsa quanto ao estabelecimento de origem ou destino das mercadorias, em operações ou prestações tributadas, inclusive sujeitas ao

VI, a,b,c - 50% (das operações ou prestações quando o sujeito passivo praticar as fraudes ali previstas).

VII - 50% (das operações ou prestações, quando o sujeito passivo consignar em documento fiscal importância diversa do valor efetivo da operação ou prestação).

VII - 50% (*idem supra*).

regime da substituição tributária, ou beneficiadas com suspensão do pagamento do imposto).

VIII, b, c - 40% (valor das operações ou prestações quando o contribuinte praticar as fraudes ali previstas).

IX - 20% (diferença entre o valor efetivo da operação ou prestação e o valor do documento, quando a operação ou prestação seja abrangida por isenção, imunidade ou não-incidência).

XI - 20% (diferença entre as respectivas vias dos documentos fiscais, ao sujeito passivo que o fizer em operações ou prestações abrangidas por isenção, imunidade ou não-incidência).

X - 40% (diferença entre o valor efetivo da operação ou prestação e o valor do documento, quando a operação ou prestação for tributada, inclusive sujeita ao regime da substituição tributária, ou beneficiadas com suspensão do pagamento do imposto).

XII - 40% (diferença entre as respectivas vias do documento, ao sujeito passivo que fazê-lo em operações ou prestações tributadas, inclusive sujeitas ao regime da substituição tributária, ou beneficiadas com suspensão do pagamento do imposto).

Ante o problema, tem-se que a aplicação, de pronto, da penalidade menos severa ao sujeito passivo, é interpretação literal do art. 106, inciso II, letra 'c' do CTN.

Porém, quando haja pagamento parcial de autos de infração, parcelamentos e dívidas ativas, como dar-se-á a minoração da penalidade? Há de se entender que a quitação parcial extingue o crédito em relação à parte paga, aplicando-se, portanto, a penalidade mais branda ao débito remanescente.

Assim, implica dizer que o raciocínio mais correto é o exposto acima, posto que o sistema - na data que entrou em vigência a Lei 11.580/96 (14/11/96) - recalculará o débito pendente de acordo com a nova penalidade aplicável, na proporcionalidade dos valores ainda devidos.

b) o benefício reducional da multa, com a nova lei, ficou elastecido, posto que para pagamento dentro em 15 dias da ciência do auto de infração, a multa será reduzida em 75%; de 16 a 30 dias, 50%.

A interpretação do artigo é singela: quando o sujeito passivo efetuar pagamento parcial, este será abatido do débito percentualmente, ou seja, v.g., se o contribuinte quitar 80% do débito com o benefício reducional, este continuará devendo somente 20% do todo (mesmo com o fim do prazo para pagamento com benefício), até a quitação efetiva do débito remanescente. Este mecanismo ora esposado aplicar-se-á, também, aos processos em tramitação.

c) em relação à multa mínima prevista no § 4º, do art. 55 da nova lei, urge argüir que, em se tratando de infrações fiscais, deverá ser aplicada a penalidade vigente à data do ilícito, sem embargo de a nova lei afirmar que o valor mínimo das multas é de 4 UPFs.

d) as restituições que tramitam atualmente nas repartições fiscais deverão ser atualizadas, mesmo que o interessado não o tenha feito em seu pedido, desde a data do pagamento indevido, por estrita observância ao art. 32 da Lei nº 11.580/96.

Anexo III – Art. 56 da Lei n. 11.580/96
(Processo Administrativo Fiscal de Instrução Contraditória)

CAPÍTULO XV
DO LANÇAMENTO
SEÇÃO I

DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL DE INSTRUÇÃO CONTRADITÓRIA

Art. 56. A apuração das infrações à legislação tributária e a aplicação das respectivas multas dar-se-ão através de processo administrativo fiscal, organizado em forma de autos forenses, tendo as folhas numeradas e rubricadas e as peças que o compõem dispostas na ordem em que forem juntadas, obedecendo, em primeira instância, o seguinte procedimento e disposições:

I - FASE PRELIMINAR

O procedimento fiscal poderá ser motivado:

- a) pela representação - lavrada por funcionário fiscal de repartição fazendária que, em serviço interno, verificar a existência de infração à legislação tributária, a qual conterá as características intrínsecas do auto de infração, excetuando-se a obrigatoriedade da intimação do sujeito passivo;
- b) pela denúncia, que poderá ser:
 - 1. escrita - devendo conter a identificação do denunciante e a qualificação do denunciado, se conhecida, e relatar, inequivocamente, os fatos que constituem a infração;
 - 2. verbal - devendo ser reduzida a termo, devidamente assinado pela parte denunciante, na repartição fazendária competente, contendo os elementos exigidos no item anterior;

II - INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL

O procedimento fiscal considera-se iniciado:

- a) por termo de início de fiscalização, cientificado o sujeito passivo, seu representante ou preposto;
- b) pelo ato de apreensão de quaisquer bens ou mercadorias, ou de retenção de documentos ou livros comerciais e fiscais;
- c) por qualquer outro ato escrito, praticado por servidor competente, no exercício de sua atividade funcional, desde que cientificado do ato o sujeito passivo, seu representante ou preposto;

III - AUTO DE INFRAÇÃO

A formalização da exigência de crédito tributário dar-se-á mediante a lavratura de auto de infração, por funcionário da Coordenação da Receita do Estado no exercício de função fiscalizadora, no momento em que for verificada infração à legislação tributária, observando-se que:

a) o auto de infração não deverá conter rasuras, entrelinhas ou emendas e nele descrever-se-á, de forma precisa e clara, a infração averiguada, devendo ainda dele constar:

1. o local, a data e a hora da lavratura;
2. a qualificação do autuado;
3. o dispositivo infringido do art. 55 e a penalidade aplicável nele estabelecida;
4. o valor do crédito tributário relativo ao ICMS, quando devido, demonstrado em relação a cada mês ou período;

5. a assinatura do sujeito passivo, seu representante ou preposto, sendo que a assinatura não importa em confissão, nem sua falta ou recusa em nulidade do auto de infração ou em agravação da penalidade;
 6. a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias;
 7. a assinatura do autuante e sua identificação funcional;
- b) as eventuais falhas do auto de infração não acarretam nulidade, desde que permitam determinar com segurança a infração e o sujeito passivo;
 - c) a Secretaria da Fazenda manterá sistema de controle, registro e acompanhamento dos processos administrativos fiscais;

IV – APREENSÃO

É admissível a apreensão de mercadorias e demais bens, livros, documentos e arquivos, inclusive magnéticos ou eletrônicos, como prova material da infração tributária, mediante termo de depósito, observando-se que:

- a) se houver prova ou fundada suspeita de que as mercadorias e demais bens se encontram em residência particular, ou em dependência de qualquer estabelecimento, a fiscalização adotará cautelas necessárias para evitar a remoção clandestina e determinará providências para busca e apreensão judiciária, se o morador ou detentor recusar-se a fazer a exibição dessas mercadorias e demais bens;
- b) as mercadorias ou demais bens apreendidos ficam sob a custódia do Chefe da repartição fazendária por onde se iniciar o respectivo processo e poderão ser por este liberados mediante a satisfação, pelo autuado, das exigências determinantes da

apreensão, ou, se não atendidas, após a identificação exata do infrator, da infração e das quantidades, espécies e valores das mercadorias ou demais bens;

c) em relação à apreensão de livros, documentos fiscais e arquivos, inclusive magnéticos ou eletrônicos, ou sua correspondente lacração, será lavrado termo que constará do processo;

V - INTIMAÇÃO

a) a intimação para que o autuado integre a instância administrativa, bem como da decisão de que trata o inciso XI deste artigo, far-se-á:

1. pessoalmente, mediante entrega à pessoa do próprio sujeito passivo, seu representante ou preposto, de cópia do auto de infração e dos levantamentos e outros documentos que lhe deram origem, ou da decisão, respectivamente, exigindo-se recibo datado e assinado na via original ou, alternativamente, por via postal ou telegráfica, com prova do recebimento;

2. por publicação única no Diário Oficial do Estado ou no jornal de maior circulação na região do domicílio do autuado, quando resultar improfícua a alternativa adotada, de acordo com o disposto no item anterior;

b) considera-se feita a intimação:

1. na data da ciência do intimado;

2. na data do recebimento, por via postal ou telegráfica, ou, se a data for omitida, quinze dias após a entrega da intimação à agência postal telegráfica;

c) trinta dias da publicação do edital, se este for o meio utilizado;

VI - DA RECLAMAÇÃO

Reclamação é a defesa apresentada, em cada processo, pelo autuado, no prazo de trinta dias, a contar da data em que se considera feita a intimação, observando-se que:

- a) será protocolizada na repartição por onde correr a instrução do processo e nela o autuado aduzirá todas as razões e argumentos de sua defesa, juntando, desde logo, as provas que tiver;
- b) sua apresentação, ou na sua falta, o término do prazo para reclamação, instaura a fase litigiosa do procedimento;
- c) apresentada tempestivamente supre eventual omissão ou defeito da intimação;

VII - CONTESTAÇÃO

Apresentada a reclamação, o processo será encaminhado, em quarenta e oito horas, ao autor do procedimento, seu substituto ou funcionário designado, para se manifestar, no prazo de trinta dias, sobre as razões oferecidas pelo autuado;

VIII - DILIGÊNCIAS

O Chefe da repartição, a requerimento do reclamante ou de ofício, poderá determinar a realização de diligências ou requisitar documentos ou informações que forem consideradas úteis ao esclarecimento das circunstâncias discutidas no processo;

IX - PARECER

Contestada a reclamação e concluídas as eventuais diligências, será ultimada a instrução do processo, no prazo de até quinze dias do recebimento, com parecer circunstanciado sobre a matéria discutida;

X - REVISÃO DE AUTO DE INFRAÇÃO

Se, após a lavratura do auto de infração e antes da decisão de 1ª Instância, for verificado erro na capitulação da pena, existência de sujeito passivo solidário ou falta que resulte em agravamento da exigência, será lavrado auto de infração revisional, do qual será intimado o autuado e o solidário, se for o caso, abrindo-se prazo de trinta dias para apresentação de reclamação;

XI - JULGAMENTO EM PRIMEIRA INSTÂNCIA

O julgamento do processo, em primeira instância, compete ao Diretor da Coordenação da Receita do Estado da Secretaria da Fazenda, que poderá delegá-la, sendo que antes de proferir a decisão a autoridade administrativa poderá solicitar a audiência de órgão jurídico da Coordenação da Receita ou da Procuradoria Fiscal do Estado;

XII - DOS RECURSOS PARA SEGUNDA INSTÂNCIA

As razões do recurso serão juntadas ao respectivo processo, para ulterior encaminhamento ao órgão de segunda instância, observando-se que:

a) os recursos ao Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais são:

1. de ofício, da decisão favorável ao contribuinte, desde que o montante atualizado do crédito tributário julgado improcedente seja superior a 100 (cem) UPF/PR, do mês da lavratura do auto de infração, caso em que será formalizado mediante manifestação obrigatória da autoridade prolatora da decisão, no final desta;

2. ordinário, total ou parcial, em cada processo, com efeito suspensivo, pelo autuado, no prazo de até 30 (trinta) dias contados da data da intimação da decisão;

b) o recurso ordinário interposto intempestivamente antes da inscrição do crédito tributário correspondente em dívida ativa, será encaminhado ao Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais, cabendo a este apreciar a preclusão;

c) o rito processual em segunda instância obedecerá às normas previstas em lei complementar;

XIII - VISTA DOS AUTOS

Em qualquer fase do processo, em primeira instância, é assegurado ao autuado o direito de vista dos autos na repartição fazendária onde tramitar o feito administrativo, e permitido o fornecimento de cópias autenticadas ou certidões por solicitação do interessado, lavrando o servidor termo com indicação das peças fornecidas.

XIV - DECISÕES FINAIS

As decisões são finais e irreformáveis, na esfera administrativa, quando delas não caiba mais recurso ou se esgotarem os prazos para tal procedimento, observando-se que:

a) após decorrido o prazo para oferecimento de recurso, as decisões finais favoráveis ao Estado serão executadas mediante intimação do autuado pela Coordenação da Receita do Estado, observado no que couber o disposto no inciso V deste artigo, para, no prazo de 30 (trinta) dias, cumprir a obrigação, sob pena de inscrição do débito em dívida ativa;

b) os créditos tributários inscritos em dívida ativa serão cancelados, com observância do disposto em decreto do Poder Executivo, nos casos de:

1. exclusão do crédito tributário;

2. regularização de divergência de créditos tributários originados de processo administrativo fiscal, de rito sumário;

c) o encaminhamento das certidões de dívida ativa para propositura da respectiva ação executiva far-se-á independentemente da nova intimação ou notificação do sujeito passivo, além da prevista na alínea "a" deste inciso;

d) os créditos tributários serão cancelados, com observância do disposto em decreto do Poder Executivo, no caso de o Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais ter proferido decisão final e irreformável, por mais de uma vez, sobre a mesma matéria, de forma favorável ao mesmo sujeito passivo da obrigação tributária, comprovado por certidão do referido órgão.

A alínea "d" foi acrescentada pelo art. 7º da Lei n. 13.023, de 22.12.2000, produzindo efeitos a partir de 26.12.2000.

XV - DA PARTE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NÃO IMPUGNADO

Se o contribuinte concordar apenas parcialmente com o auto de infração ou com a decisão de primeira instância, poderá, respectivamente, oferecer reclamação ou

interpor recurso ordinário apenas em relação à parcela do crédito tributário contestado, desde que efetue, previamente, o pagamento da parte não contestada.

Anexo IV – Lei Complementar n. 1/72 (CCRF/PR)

LEI COMPLEMENTAR Nº 1, DE 02 DE AGOSTO DE 1972

Publicado no D.O.E. nº 109 de 7.8.72 e corrigenda publicada no D.O.E. nº 114 de 14.8.72, consolidada com as Leis Complementares nºs 18/83, de 29.12.83, 36/87, de 30.03.87 45/89, de 24.05.89 e 78/96, de 28.06.96.

Institui o Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais - CCRF - e dá outras providências.

CAPÍTULO I DA ORGANIZAÇÃO DO CONSELHO

Art. 1º Fica instituído, de acordo com o inciso 8 do parágrafo único do art. 26, da Constituição do Paraná, o Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais (CCRF), para julgamento, em segunda instância administrativa, de questões tributárias entre os contribuintes e o Estado.

Parágrafo único. O CCRF, vinculado administrativamente à Secretaria da Fazenda, tem sede na Capital e jurisdição em todo o território do Estado.

Art. 2º Compõem o CCRF:

- a) Corpo Deliberativo;
- b) Representação da Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda;

Substituída a expressão Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda por Secretaria de Estado das Finanças, de acordo com o art. 2º, I, da Lei Complementar nº 18, de 29.12.83; atualmente denomina-se Secretaria de Estado da Fazenda, conforme Lei 8.485, de 03.06.87.

- c) Corpo Instrutivo.

CAPÍTULO II DO CORPO DELIBERATIVO

Art. 3º O Corpo Deliberativo será composto por doze Vogais, um Presidente, um 1º Vice-Presidente, um 2º Vice-Presidente e um 3º Vice-Presidente.

Nova redação dada pelo art. 1º, I, da Lei Complementar nº 78, de 28.06.96.

Redação anterior:

"Art. 3º O Corpo Deliberativo será composto por doze Vogais, um Presidente, um 1º Vice-Presidente e um 2º Vice-Presidente."

§ 1º - O Presidente do CCRF será substituído, em suas faltas e impedimentos, sucessivamente pelo 1º Vice-Presidente, 2º Vice-Presidente e 3º Vice-Presidente.

Nova redação dada pelo art. 1º, I, da Lei Complementar nº 78, de 28.06.96.

Redação anterior:

"§ 1º - O Presidente do CCRF será substituído, em suas faltas e impedimentos, pelo 1º Vice-Presidente, e na falta ou impedimento deste pelo 2º Vice-Presidente."

§ 2º O Presidente e os Vice-Presidentes do CCRF são escolhidos pelo Governador do Estado, entre pessoas cuja formação seja de nível superior, de reconhecida idoneidade e competência em matérias tributária, financeira e econômica.

§ 3º O Presidente e os Vice-Presidentes são livremente demissíveis pelo Governador do Estado.

Nova redação dada ao caput do art. 3º e §§ 1º a 3º pelo art. 1º, da Lei Complementar nº 36, de 30.03.87.

Redação anterior:

"Art. 3º O Corpo Deliberativo será integrado por oito Vogais e um Presidente.

§ 1º O Presidente será substituído, nas suas faltas e impedimentos, por um Vice-Presidente.

§ 2º O Presidente e o Vice-Presidente do CCRF são escolhido pelo Governador do Estado, entre pessoas cuja formação seja de nível superior, de reconhecida idoneidade e competência em matéria tributária, financeira e econômica.

§ 3º O presidente e o Vice-Presidente são livremente demissíveis pelo Governador do Estado."

§ 4º Será igual o número de Vogais representantes da Fazenda Pública Estadual e dos Contribuintes e todos serão nomeados pelo Governador do Estado.

§ 5º A nomeação dos Vogais representantes da Fazenda Pública Estadual e dos respectivos suplentes recairá em pessoas cuja formação seja do nível superior, com reconhecida idoneidade e competência em matéria tributária, financeira e econômica, indicadas pelo Secretário da Fazenda.

§ 6º Os Vogais e seus Suplentes, representantes dos contribuintes, serão indicados em lista tríplice pelas seguintes entidades:

- a) Federação da Agricultura do Estado do Paraná;
- b) Federação das Associações Comerciais, Industriais e Agropecuárias do Paraná;
- c) Federação do Comércio do Estado do Paraná;
- d) Federação das Empresas de Transportes de Carga no Estado do Paraná;
- e) Federação das Indústrias do Estado do Paraná;
- f) Sindicato e Organização das Cooperativas do Estado do Paraná.

Nova redação dada ao § 6º pelo art. 1º, I, da Lei Complementar nº 87, de 12.12.2000.

Redações anteriores:

a) original, em vigor no período de 07.08.72 a 29.03.87:

"§ 6º Os Vogais e seus Suplentes, representantes dos contribuintes, serão indicados em Lista tríplice pela Federação do Comércio do Estado do Paraná, juntamente com a Federação do Comércio Varejista do Estado do Paraná, Federação das Associações Comerciais do Paraná, Federação das Indústrias do Estado do Paraná e Federação da Agricultura do Estado do Paraná."

b) dada pelo art. 1º, I, da Lei Complementar nº 36, de 30.03.87, em vigor no período de 30.03.87 a 11.12.2000:

"§ 6º Os Vogais e seus Suplentes, representantes dos contribuintes, serão indicados em lista tríplice pelas seguintes entidades:

- a) Federação do Comércio do Estado do Paraná;*
- b) Federação do Comércio Varejista do Estado do Paraná;*
- c) Federação das Associações Comerciais do Paraná;*

- d) *Federação das Indústrias do Estado do Paraná;*
- e) *Federação da Agricultura do Estado do Paraná;*
- f) *Organização das Cooperativas do Estado do Paraná."*

§ 7º Na falta ou impedimento ocasional e simultâneo do Presidente e dos Vice-Presidentes do CCRF, exercerá a Presidência o mais antigo dos Vogais presentes, ou, sendo iguais na antigüidade, o mais idoso.

Nova redação dada do § 7º pelo art. 1º, I, da Lei Complementar nº 36, de 30.03.87.

Redação anterior:

"§ 7º Na falta ou impedimento ocasional e simultâneo do Presidente e Vice-Presidente do CCRF exercerá a Presidência o mais antigo dos Vogais presente ou, sendo iguais na antigüidade, o mais idoso."

§ 8º Na ausência dos titulares ou, em caráter temporário, quando ocorrer acúmulo de processos superior à quantidade julgada nos três meses anteriores, o Presidente do Conselho convocará os Suplentes para atuarem nos julgamentos e integrar a composição das Câmaras, participando inclusive da distribuição de processos.

Incluído pelo art. 1º, I, da Lei Complementar nº 78, de 28.06.96.

§ 9º Os Vogais representantes dos contribuintes e seus Suplentes, inscritos na Ordem dos Advogados do Brasil, terão suas indicações efetuadas na forma determinada por esse órgão.

Incluído pelo art. 1º, I, da Lei Complementar nº 78, de 28.06.96.

Art. 4º O mandato dos Vogais e Suplentes do CCRF tem a duração de dois anos, admitida a recondução.

Art. 5º Os membros do Corpo Deliberativo terão assegurados todos os direitos e vantagens dos cargos que ocupam e relativos à função pública, sendo o caso, como se no seu efetivo exercício estivessem, e, a título de encargo adicional, perceberão uma gratificação mensal de até R\$ 2.000,00 (dois mil reais) equivalentes a vinte sessões.

A Lei Complementar nº 45, de 24.05.89, no seu art. 1º, fixou o percentual em 90; até então, o percentual era de 25.

Nova redação dada pelo art. 1º, II, da Lei Complementar nº 78, de 28.06.96.

Redação anterior:

"O Presidente e os Vogais têm direito a uma gratificação equivalente a 90% do maior salário mínimo vigente no Estado, por sessão a que comparecerem, até o máximo de quinze sessões por mês."

§ 1º A gratificação prevista neste artigo é de natureza eventual, não se incorpora ao vencimento do cargo efetivo e nem será considerada para efeitos de aposentadoria ou para base de cálculo de qualquer vantagem financeira.

Nova redação dada do § 1º pelo art. 1º, II, da Lei Complementar nº 36, de 30.03.87.

Redação anterior:

"§ 1º O Vice-Presidente e os Suplentes têm direito às mesmas gratificações correspondentes às sessões a que comparecerem."

Nova redação dada pelo art. 1º, II, da Lei Complementar nº 78, de 28.06.96.

Redação anterior:

"§ 1º Os Vice-Presidentes e os Suplentes têm direito às mesmas gratificações correspondentes às sessões que comparecerem."

§ 2º A percepção da gratificação referida neste artigo será atribuído mensalmente ao membro, de acordo com a sua produção individual de serviços, de conformidade com os critérios fixados em Resolução do Secretário da Fazenda.

Nova redação dada pelo art. 1º, II, da Lei Complementar nº 78, de 28.06.96.

Redação anterior:

"§ 2º O Presidente do Conselho perceberá, além da gratificação por sessão, gratificação mensal equivalente a uma vez e meia o valor do maior salário mínimo vigente no Estado, a título de representação."

§ 3º Compete ao Secretário da Fazenda autorizar o pagamento da gratificação referida neste artigo.

Nova redação dada pelo art. 1º, II, da Lei Complementar nº 78, de 28.06.96.

Redação anterior:

"§ 3º O Vice-Presidente ou Vogal que exercer a Presidência do CCRF por trinta dias, consecutivamente, tem direito à percepção da gratificação a que se refere o parágrafo anterior."

§ 4º O Presidente do Conselho perceberá, ainda, a título de representação, gratificação no valor de R\$ 300,00 (trezentos reais) mensais.

Nova redação dada pelo art. 1º, II, da Lei Complementar nº 78, de 28.06.96.

Redação anterior:

"§ 4º Os Vogais representantes da Fazenda Estadual terão, além da gratificação por sessão, todos os direitos e vantagens dos cargos que ocupam e relativos a função pública, como se no seu efetivo exercício estivessem."

§ 5º O Vice-Presidente ou Vogal que exercer a Presidência do CCRF por trinta dias consecutivos terá direito à percepção da gratificação a que se refere o parágrafo anterior, no período.

Incluída pelo art. 1º, II, da Lei Complementar nº 78, de 28.06.96.

§ 6º Os valores das gratificações previstas nesta Lei, serão reajustados sempre que houver alteração nas tabelas de vencimento do quadro geral dos funcionários públicos do Estado.

Incluída art. 1º, II, da Lei Complementar nº 78, de 28.06.96.

Art. 6º O Corpo Deliberativo do CCRF poderá funcionar de forma plena ou em câmaras, garantida sempre a participação paritária.

§ 1º O Corpo Deliberativo decidirá por maioria de votos, cabendo ao Presidente apenas o desempate.

Nova redação dada ao caput e ao § 1º do art. 6º pelo art. 1º, I, da Lei Complementar nº 18, de 29.12.83.

Redação anterior:

"Art. 6º O CCRF funcionará com a presença de cinco membros, no mínimo, garantida a participação paritária e decidirá por maioria de votos."

§ 1º O presidente do CCRF tem apenas o voto de desempate."

§ 2º Perderá o mandato o Vogal ou Suplente que:

a) reter, além dos prazos legais ou regimentais, para relatar ou para redigir o acórdão do respectivo julgamento, mais de 10 (dez) processos, salvo por motivo justificado;

b) procrastinar, sem motivo justificado, o julgamento ou outros atos processuais ou praticar, no exercício da função, quaisquer atos de comprovado favorecimento;

c) deixar de comparecer, sem motivo justificado, a seis sessões consecutivas, ou doze alternadas, durante o ano, salvo por motivo justificado;

d) sendo representante da Fazenda Pública Estadual, for removido para outro órgão que não for subordinado à Secretaria da Fazenda, se licenciar para tratar de interesses particulares, se aposentar, se exonerar ou for demitido de seu cargo efetivo durante o mandato.

Nova redação dada ao §2º pelo art. 1º, III, da Lei Complementar nº 78, de 28.06.96.

Redação anterior:

"§ 2º A falta de comparecimento de qualquer Vogal a cinco sessões consecutivas, ou dez alternadas, durante o ano, importará, salvo motivo plenamente justificado, em renúncia tácita do mandato, devendo o Presidente comunicar o fato ao Secretário da Fazenda, para efeito de ser providenciado o preenchimento da vaga, na forma prevista nesta Lei."

§ 3º Nas hipóteses do parágrafo anterior, o Presidente do CCRF deverá comunicar o fato ao Secretário da Fazenda.

Incluída pelo art. 1º, III, da Lei Complementar nº 78, de 28.06.96.

§ 4º A perda do mandato será declarada pelo Governador do Estado, atendendo à comunicação do Secretário da Fazenda, ou às conclusões de inquérito administrativo instaurado para apuração do fato referido na letra "b" do § 2º.

Incluída pelo art. 1º, III, da Lei Complementar nº 78, de 28.06.96.

Art. 7º Os membros do CCRF têm direito a um período de férias anuais de 30 (trinta) dias consecutivos, sem prejuízo de suas vantagens.

Parágrafo único. As férias serão concedidas pelo plenário ao Presidente e por este aos demais membros do CCRF.

Nova redação dada ao parágrafo único pelo art. 1º, II, da Lei Complementar nº 18, de 29.12.83.

Redação anterior:

"Parágrafo único. As férias e as licenças serão concedidas pelo plenário do CCRF ao Presidente e por este aos Vogais."

Art. 8º Os membros do Conselho são impedidos de discutir e votar nos processos:

I - de seu interesse pessoal ou de seus parentes até o terceiro grau, inclusive;

II - do interesse da empresa de que sejam diretores, administradores, sócios, acionistas, membros do conselho, assessores ou a que estejam ligados por vínculo profissional permanente;

III - em que houverem proferido decisão ou instruído o feito, em primeira instância administrativa.

CAPÍTULO III **DA REPRESENTAÇÃO DA SECRETARIA DA FAZENDA**

Art. 9º Junto ao CCRF oficiam oito representantes da Secretaria da Fazenda, designados pelo Secretário da Fazenda e por ele livremente demissíveis.

As denominações Secretaria de Estado das Finanças e Secretário das Finanças foram alteradas para Secretaria de Estado da Fazenda e Secretário de Estado da Fazenda, respectivamente, pela Lei nº 8.485, de 03.06.87.

Nova Redação dada ao caput do art. 9º, pelo art.1º, III, da Lei Complementar nº 36, de 30.03.87.

Redação anterior:

"Art. 9º Junto ao CCRF oficiam quatro representantes da Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda, designados pelo Secretário da Fazenda e por ele livremente demissíveis."

Nova redação dada pelo art. 1º, IV, da Lei Complementar nº 78, de 28.06.96.

Redação anterior:

"Art. 9º Junto ao CCRF oficiam seis representantes da Secretaria de Estado das Finanças, designados pelo Secretário das Finanças e por ele livremente demissíveis."

Parágrafo único. A designação dos representantes a que alude este artigo recairá em servidores da Secretaria da Fazenda de reconhecida idoneidade e competência em matéria tributária, os quais enquanto servirem no CCRF, poderão ser dispensados de suas funções ordinárias.

Nova redação dada pelo art. 1º, IV, da Lei Complementar nº 78, de 28.06.96.

Redação anterior:

Parágrafo único. A designação dos representantes a que alude este artigo recairá em servidores da Secretaria da Fazenda de reconhecida idoneidade e competência em matéria tributária, os quais enquanto servirem no CCRF, ficarão dispensados de suas funções ordinárias.

Art. 10. Os representantes da Secretaria da Fazenda, terão assento junto ao Plenário.

Nova redação dada pelo art. 1º, V, da Lei Complementar nº 78, de 28.06.96.

Redação anterior:

"Art. 10. Os representantes da Secretaria da Fazenda, terão assento junto ao Plenário, obedecido entre eles o sistema do rodízio em cada sessão."

§ 1º Os representantes da Secretaria da Fazenda não terão direito a voto.

§ 2º Os representantes da Secretaria da Fazenda terão direito à vantagem de que trata o "caput" do art 5º, sem prejuízo do disposto nos seus §§ 1º e 2º.

A Lei Complementar nº 45, de 24.05.89, no seu art. 1º, fixou o percentual em 90; até então, o percentual era de 25.

Nova redação dada pelo art. 1º, V, da Lei Complementar nº 78, de 28.06.96.

Redação anterior:

§ 2º Os representantes da Secretaria da Fazenda têm direito à gratificação equivalente a 90% do maior salário mínimo vigente no Estado, por sessão a que comparecerem, até o máximo de 15 (quinze) sessões por mês, sem prejuízo de todos os direitos e vantagens de seus cargos, como se no seu efetivo exercício estivessem."

§ 3º As questões administrativas de interesse dos representantes da Secretaria da Fazenda serão decididas, ou encaminhadas, conforme o caso, ao Governador, pelo Secretário da Fazenda.

Art. 11. Aos representantes da Secretaria da Fazenda compete fundamentalmente:

I - ter vista de todos os processos, para efeito de parecer, antes de distribuídos aos relatores;

II - usar da palavra nas sessões de julgamento e requerer o que considerar conveniente à apreciação e solução do feito, na forma regimental;

III - interpor recurso de reconsideração e recorrer à última instância nos casos de decisões não unânimes contrárias à Fazenda Pública proferidas em tais recursos.

Nova redação dada pelo art. 1º, III, da Lei Complementar nº 18, de 29.12.83.

Redação anterior:

"III - recorrer à última instância, das decisões do CCRF quando estas não forem unânimes e forem contrárias à Fazenda Pública Estadual."

Parágrafo único. Os representantes da Secretaria da Fazenda podem requisitar de qualquer repartição estadual documentos que julgarem necessários à instrução dos processos de que tenham vista, os quais lhe serão fornecidos com a maior brevidade.

CAPÍTULO IV DO CORPO INSTRUTIVO

Art. 12. O Corpo Instrutivo do CCRF, será constituído de uma Secretaria Geral, incumbida de atender a todos os serviços administrativos.

§ 1º Os servidores do Corpo Instrutivo serão colocados à disposição do CCRF, a critério do Secretário da Fazenda, mediante solicitação do Presidente do órgão colegiado.

§ 2º Os servidores colocados à disposição do CCRF terão todos os direitos e vantagens inerentes aos seus cargos.

§ 3º Aplica-se aos servidores do Corpo Instrutivo o disposto no parágrafo 3º do artigo 10 desta Lei.

§ 4º O Corpo instrutivo será dirigido por um Secretário, administrativamente subordinado ao Presidente, de sua livre escolha entre os servidores que prestem serviços junto ao CCRF.

§ 5º Ao Secretário do CCRF será atribuída a gratificação de função equivalente ao símbolo 1-F.

CAPÍTULO V DO PROCEDIMENTO EM INSTÂNCIA COLETIVA

Art. 13. Os recursos serão recebidos e protocolados na Secretaria do CCRF e distribuídos à representação da Secretaria da Fazenda, no prazo de até cinco (5) dias contados do recebimento.

§ 1º O representante da Secretaria da Fazenda terá o prazo de 15 (quinze) dias para o estudo dos processos que lhes forem distribuídos, devendo, nesse prazo, devolvê-los à Secretaria, com o parecer ou pedido de diligência, dirigido ao Presidente do CCRF.

§ 2º No retorno dos processos de diligência a Secretaria abrirá nova vista, ao representante da Secretaria da Fazenda pelo prazo de 8 (oito) dias.

Art. 14. Com o parecer do representante da Secretaria da Fazenda, o processo será distribuído a um Relator que dele terá vista pelo prazo de 15 (quinze) dias, podendo, nesse prazo, solicitar ao Presidente diligência externa.

§ 1º No retorno do processo à Secretaria do CCRF será reaberta vista ao relator pelo prazo de 8 (oito) dias.

§ 2º Enquanto o Relator não devolver o processo à Secretaria do CCRF é facultada às partes a juntada de prova documental, abrindo-se nesse caso, vista à parte contrária para dizer, no prazo de 5 (cinco) dias, sobre as inovações.

Art. 15. Devolvido o processo pelo Relator, será distribuído a um Revisor que o revisará no prazo de 5 (cinco) dias.

Parágrafo único. A manifestação dos Vogais Relatores e Revisores, nos processos, será paritária.

Art. 16. Esgotado o prazo fixado no artigo anterior, o processo será devolvido à Secretaria do CCRF para inclusão na pauta de julgamento, observada a ordem seqüencial de recebimento dos processos.

Parágrafo único. Quando for requerida, no recurso, sustentação oral, será publicada pauta no D.O.E., com antecedência mínima de 10 (dez) dias da data do julgamento, a qual conterá:

- a) número do protocolo;
- b) nome do contribuinte;
- c) nome do procurador do contribuinte, se houver;
- d) nome do Relator;
- e) local, data e hora da sessão.

Nova redação dada do parágrafo único pelo art. 1º, IV, da Lei Complementar nº 18, de 29.12.83.

Redação anterior:

"Parágrafo único. A Secretaria do CCRF providenciará a publicação no Diário Oficial do Estado, com antecedência de no mínimo 10 (dez) dias da data do julgamento, da pauta de sessão, com a indicação, para cada feito, do:

- a) número de protocolo;*
- b) nome do contribuinte;*
- c) nome do procurador do contribuinte, se houver;*
- d) nome do Relator;*
- e) local, data e hora da sessão."*

Art. 17. As decisões do CCRF serão tomadas em forma de Acórdão, obedecidas as disposições regimentais.

Art. 18. É facultado aos Vogais e ao Representante da Secretaria da Fazenda pedir vista do processo, durante o julgamento, pelo prazo de 5 (cinco) dias.

Art. 19. O CCRF poderá converter o feito em diligência externa, como preliminar de julgamento.

Art. 20. O Acórdão será lavrado pelo Relator no prazo de 15 (quinze) dias contados da data de julgamento.

§ 1º Se o Relator for vencido, o Presidente designará para, redigir o acórdão, no mesmo prazo, um dos Vogais cujo voto tenha sido vencedor.

§ 2º A fundamentação escrita dos votos far-se-á no mesmo prazo fixado no parágrafo anterior.

Art. 21. As súmulas dos acórdãos serão publicadas no Diário Oficial do Estado.

CAPÍTULO VI DO REGIMENTO DO CCRF

Art. 22. O CCRF organizará o seu Regimento que determinará, basicamente:

I - distribuição proporcional dos processos, segundo a ordem cronológica de autuação na sua Secretaria;

II - rigorosa igualdade de tratamento às partes;

III - direito de vista dos autos, na Secretaria do CCRF, ao contribuinte ou seu representante legal;

IV - direito de sustentação oral dos recursos durante o julgamento;

V - o funcionamento das câmaras e das câmaras reunidas;

VI - multas aplicáveis nos casos de retenção e restituição fora do prazo dos processos;

Nova Redação dada ao inciso V pelo art. 1º, V, da Lei Complementar nº 18, de 29.12.83.

Redação anterior:

"V - realização de três sessões ordinárias semanais;"

VII - estabelecer o procedimento do recurso de reconsideração e dos pedidos de esclarecimentos sobre o alcance dos acórdãos.

Nova Redação dada ao inciso VII pelo art. 1º, V, da Lei Complementar nº 18, de 29.12.83.

Redação anterior:

"VII - estabelecer a processualística dos pedidos de esclarecimento sobre o alcance dos acórdãos, bem como o rito do recurso de reconsideração ao próprio CCRF, quando a decisão, desfavorável ao sujeito passivo, não tenha sido unânime;"

VIII - elaboração pela Presidência, de relatório anual circunstanciado ao Secretário de Estado dos Negócios da Fazenda sobre as atividades do CCRF.

Substituída a expressão Secretário de Estado dos Negócios da Fazenda por Secretário de Estado das Finanças, de acordo com o art. 2º, II, da Lei Complementar nº 18, de 29.12.83; atualmente denomina-se Secretário de Estado da Fazenda, conforme Lei nº 8.485, de 29.09.87.

Parágrafo único - O Regimento de que trata este artigo fica sujeito a homologação pelo Secretário da Fazenda.

Incluída art. 1º, VI, da Lei Complementar nº 78, de 28.06.96.

CAPÍTULO VII DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS

Art. 23. O processo administrativo-fiscal desenvolve-se nas seguintes instâncias:

a) primeira, singular, a nível do Departamento de Rendas Internas da Secretaria da Fazenda;

Substituída a expressão Departamento de Rendas Internas por Coordenação da Receita do Estado - CRE, de acordo com o art. 2º, III, da Lei Complementar nº 18, de 29.12.83.

b) segunda, coletiva, a nível do CCRF;

c) terceira e última, singular, a nível do Secretário da Fazenda.

Art. 24. O recurso de reconsideração, da decisão tomada por maioria de votos, poderá ser interposto pela parte vencida, no prazo de 30 (trinta) dias contados da data da publicação do acórdão no Diário Oficial do Estado.

Parágrafo único. será igualmente garantido recurso de reconsideração quando a decisão de uma das câmaras de julgamento foi divergente da tomada por outra ou pelo Pleno.

Nova redação ao art. 24, pelo art. 1º, VI, da Lei Complementar nº 18, de 29.12.83.

Redação anterior:

"Art. 24. O recurso à terceira e última instância caberá, apenas, ao Representante da Secretaria de Estado de Negócios da Fazenda, na hipótese prevista no inciso III do art. 11 desta Lei.

§ 1º O recurso previsto neste artigo poderá ser exercitado no prazo de 15 (quinze) dias contados da data da publicação do acórdão no Diário Oficial do Estado.

§ 2º Apresentado o recurso indicado neste artigo, o CCRF, antes de encaminhar o feito à autoridade julgadora competente, abrirá vista do processo ao contribuinte para que este venha aduzir, no prazo de 5 (cinco) dias contados da notificação, as considerações julgadas oportunas sobre as razões apresentadas pelo recorrente.

§ 3º As normas complementares sobre o rito do recurso previsto neste artigo, são fixadas em decreto do Poder Executivo."

Art. 25. O recurso à última instância, de decisões não unânimes e contrárias à Fazenda Estadual, caberá ao Representante da Secretaria de Estado das Finanças, no prazo de 15 (quinze) dias contados da data da publicação do acórdão no Diário Oficial do Estado.

§ 1º Antes de encaminhar o recurso indicado neste artigo à autoridade julgadora, o CCRF abrirá vista do processo ao contribuinte pelo prazo de 5 (cinco) dias, para que se manifeste sobre as razões apresentadas pela Recorrente.

§ 2º As normas complementares sobre o rito do recurso, previsto neste artigo, serão fixadas em Decreto do Poder Executivo.

Nova redação dado ao art. 25 pelo art. 1º, VII, da Lei Complementar 18, de 29.12.83.

Redação anterior:

"Art. 25. Publicado o acórdão favorável à Fazenda Pública a Secretaria do CCRF certificará tal circunstância nos autos, remetendo o feito, em seguida, à Secretaria de Estado de Negócios da Fazenda, para os devidos fins.

Parágrafo único. Se o acórdão publicado for favorável ao contribuinte e cabendo recurso na forma desta Lei, a Secretaria do CCRF aguardará a fluência do prazo, no qual ele poderá ser interposto, a fim de dar

encaminhamento do feito à Secretaria de Estado de Negócios da Fazenda, observada a regra do § 2º do artigo anterior."

As expressões Secretaria de Estado das Finanças e Secretário Finanças foram alteradas para Secretaria de Estado da Fazenda e Secretário de Estado da Fazenda, respectivamente, pela Lei nº 8.485, de 03.06.87.

Art. 26. O rito do processo administrativo-fiscal em primeira instância será estabelecido na lei orgânica de cada tributo.

CAPÍTULO VIII DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

Art. 27. Os recursos que se encontram pendentes de julgamento no Tribunal de Contas do Estado serão encaminhados à Secretaria da Fazenda que os remeterá ao CCRF para apreciação em segunda instância administrativa.

Art. 28. Fica o Poder Executivo autorizado a abrir um crédito especial, no valor de Cr\$ 70.000,00 (setenta mil cruzeiros), destinado a atender despesas com instalação e manutenção do CCRF no presente exercício financeiro.

Texto da corrigenda publicada no DOE de 14.08.72:

no texto originalmente publicado, não constava a expressão "CCRF no presente exercício financeiro".

Parágrafo único. Como recurso para atender as despesas decorrentes da abertura do crédito especial de que trata este artigo, fica o Poder Executivo autorizado a cancelar igual importância no Programa "Exação e Fiscalização Financeira" - Unidade Executora - Secretaria da Fazenda - Departamento de Rendas Internas - Dotação 72.1.1-42-04-0-3.0.0.0 - Despesas Correntes - 3.1.0.0. - Despesas de Custeio - 3.1.3.0 - Serviços de Terceiros.

Art. 29. A Secretaria da Fazenda providenciará a instalação do CCRF.

Art. 30. Esta Lei entrará em vigor na data da sua publicação.

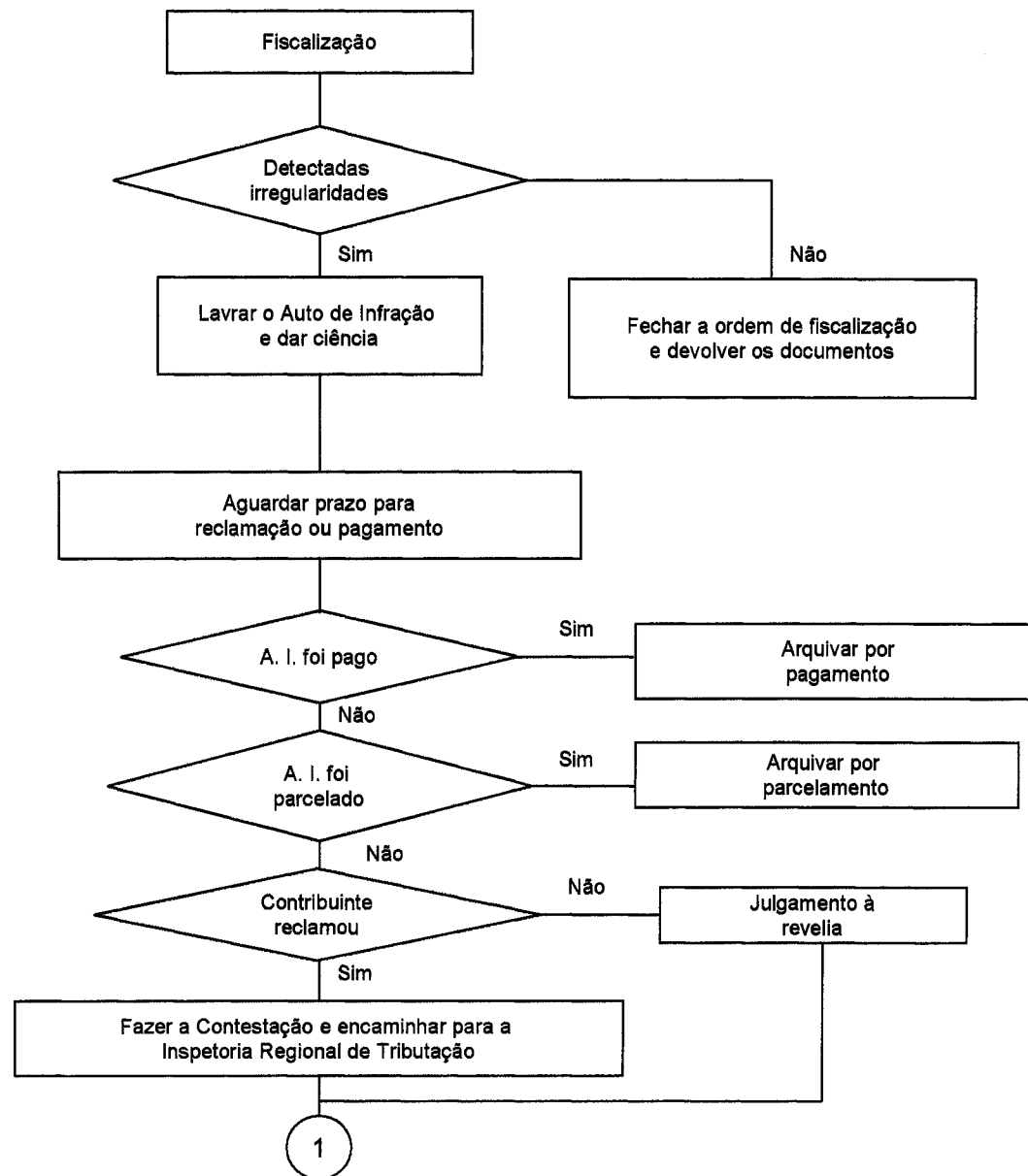
Art. 31. Ficam revogadas as disposições em contrário.

Palácio do Governo em Curitiba, em 2 de agosto de 1972.

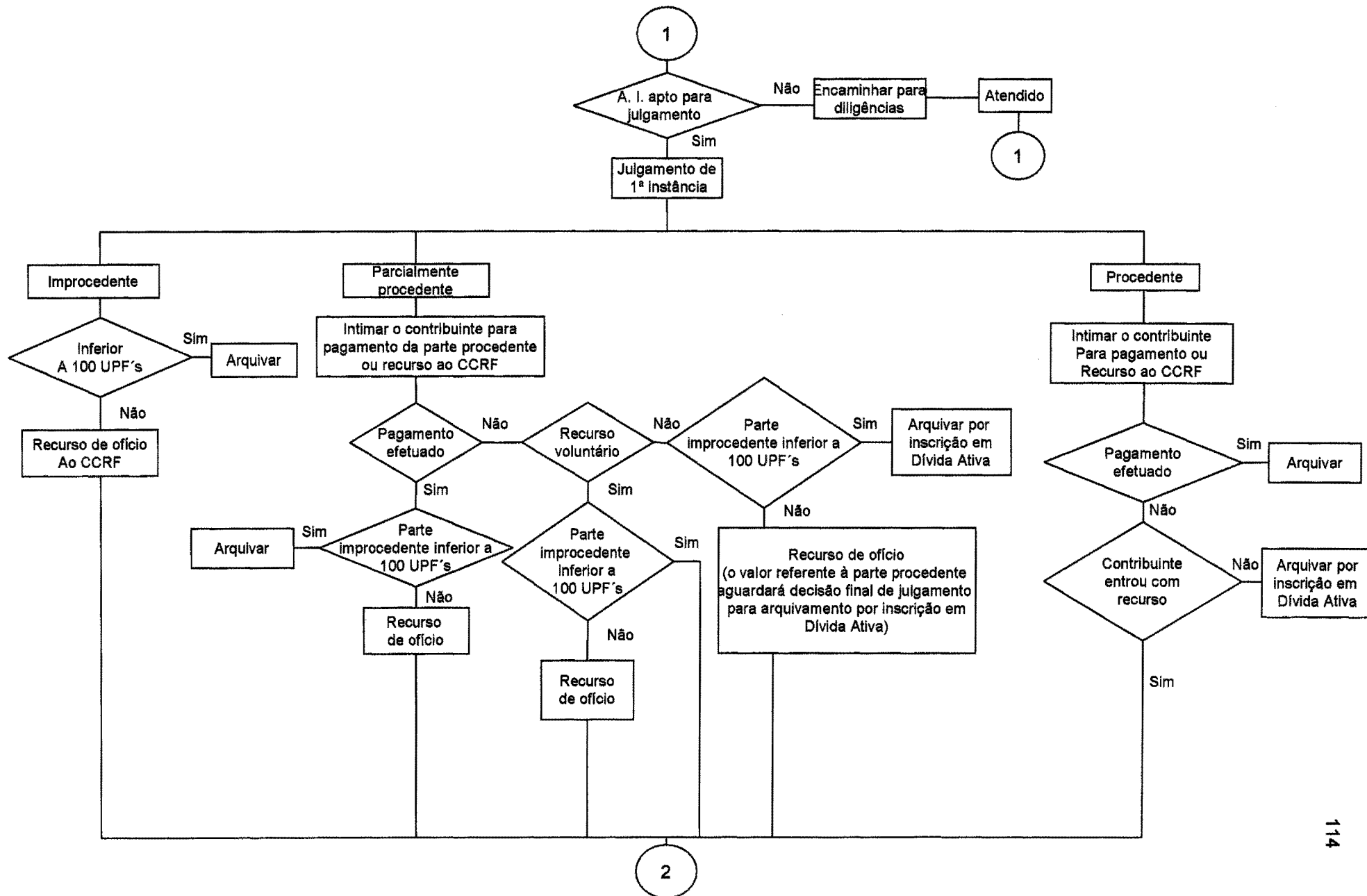
PEDRO VIRIATO PARIGOT DE SOUZA
Governador do Estado

Anexo V - Fluxogramas

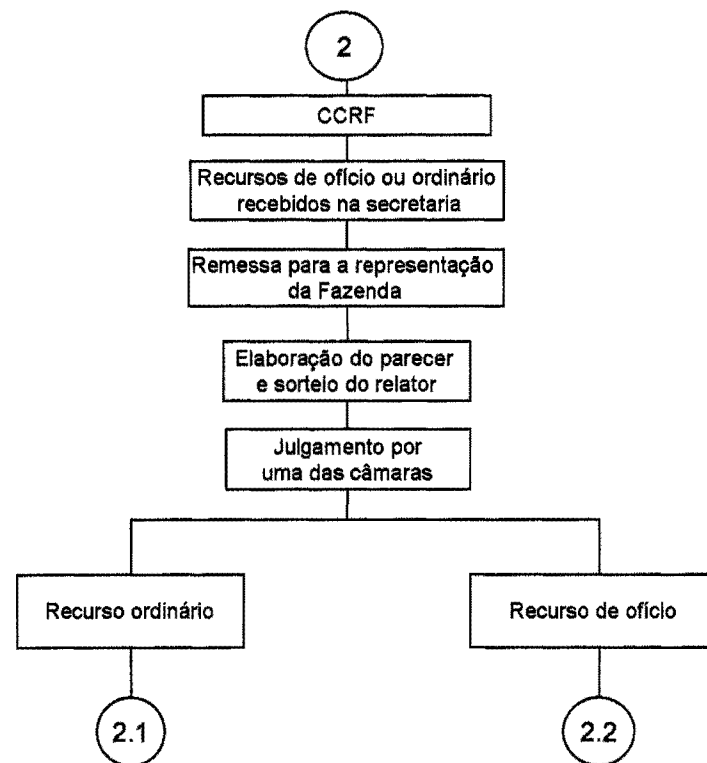
Encaminhamento de Autos de Infração na Fiscalização



Trâmite dos Autos junto à Inspeção Regional de Tributação

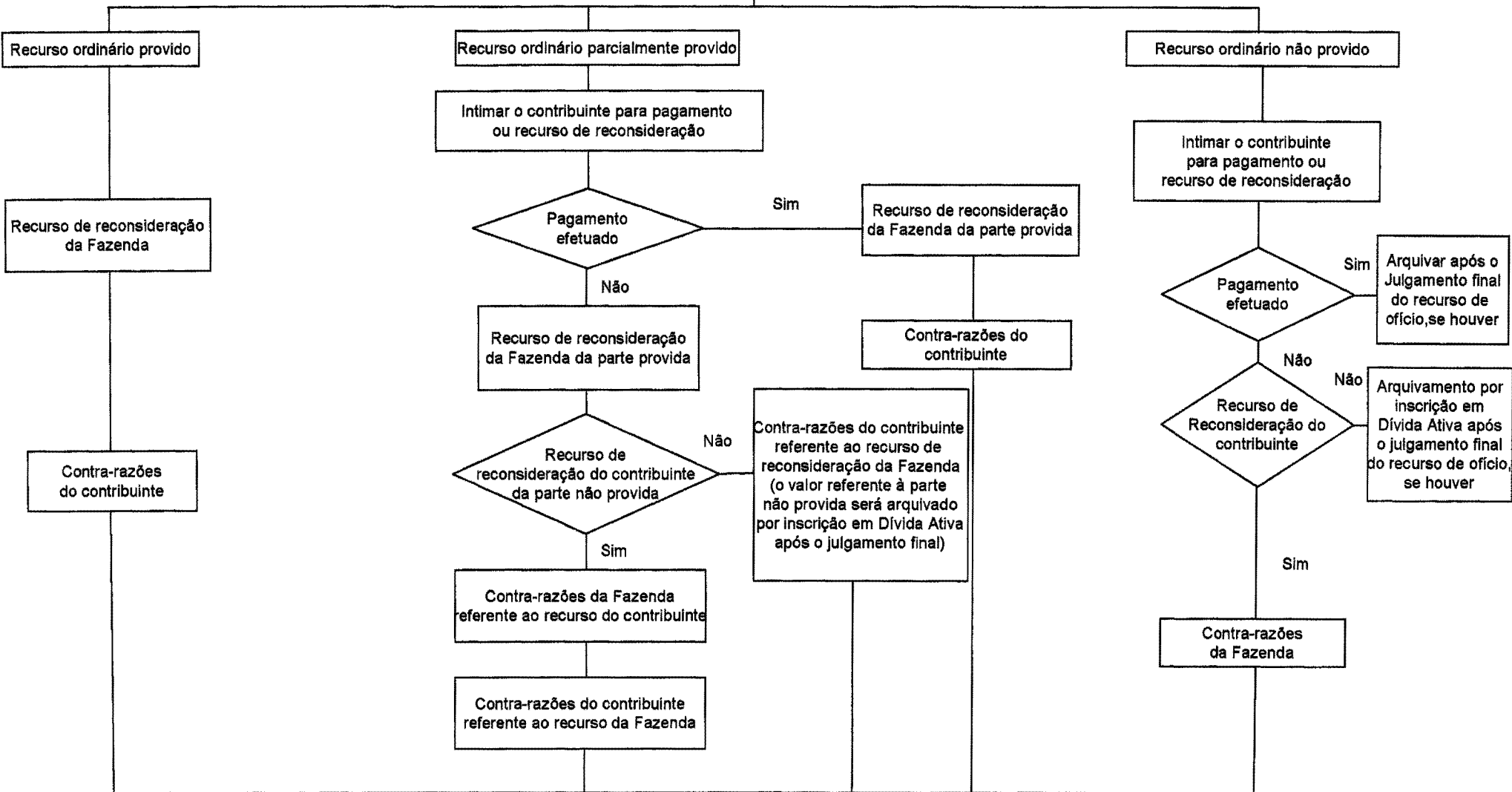


Encaminhamento dos processos no CCRF

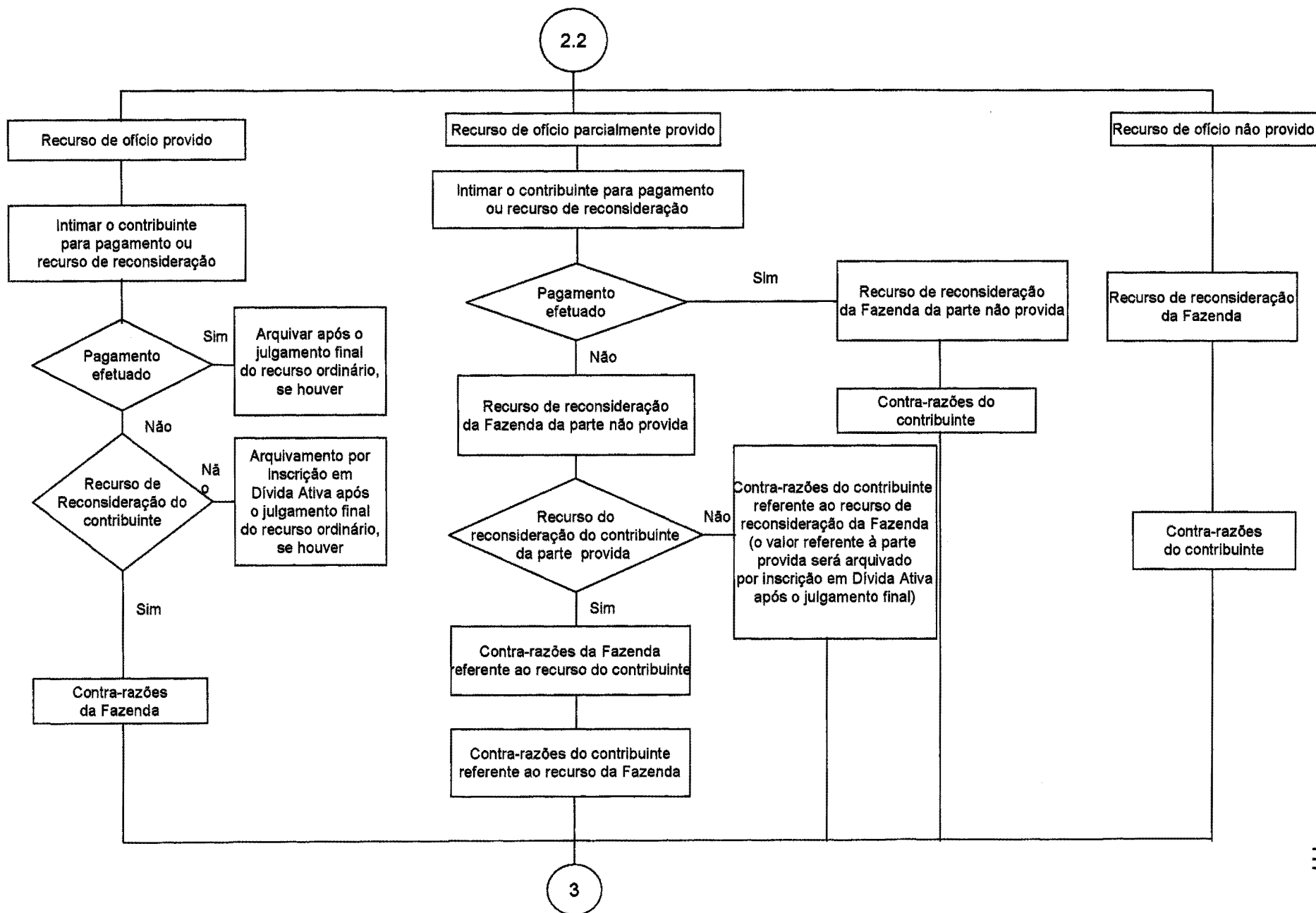


Nota: Quando houver recurso de ofício e ordinário no mesmo Auto de Infração o julgamento é simultâneo, pois o processo é um só.

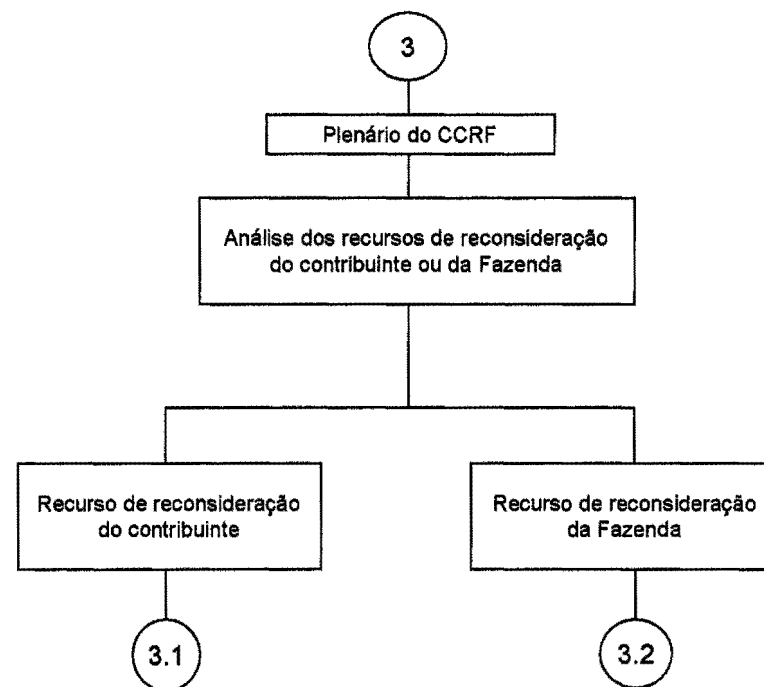
2.1



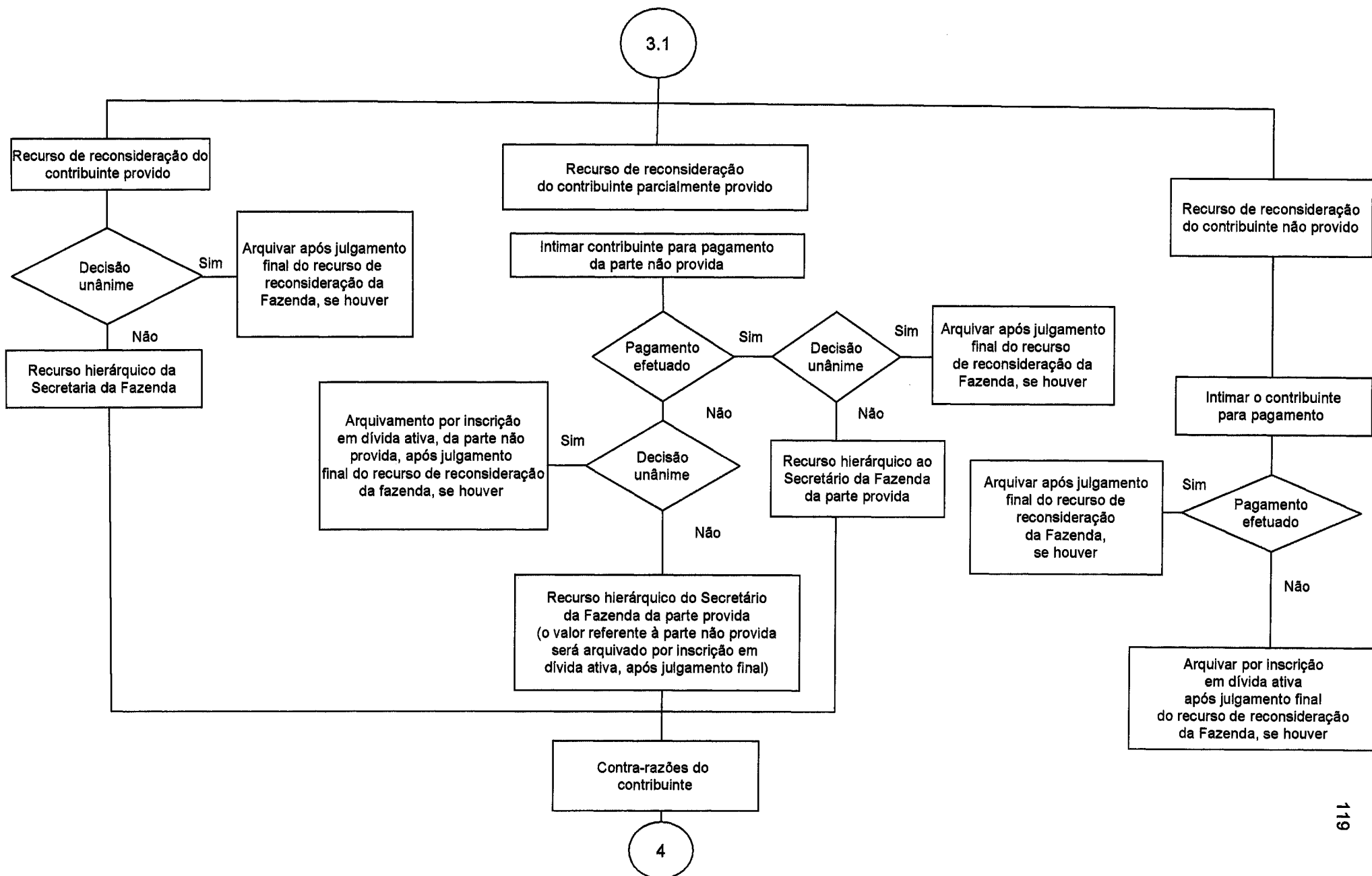
3



Encaminhamento dos processos no CCRF



Nota: Os recursos de reconsideração cabem quando a decisão da câmara de julgamento não for unânime, e quando for divergente da tomada por outra câmara ou pelo Pleno.



3.2

Recurso de reconsideração
da Fazenda providoIntimar o contribuinte
para pagamentoPagamento
efetuado

Sim

Arquivar após julgamento
final do recurso de
reconsideração
do contribuinte,
se houver

Não

Arquivamento por inscrição
em dívida ativa
após julgamento final
do recurso de reconsideração
do contribuinte, se houverRecurso de reconsideração
da Fazenda parcialmente providoIntimar contribuinte para pagamento
da parte providaPagamento
efetuado

Sim

Decisão
unânime

Sim

Arquivar após julgamento
final do recurso
de reconsideração do
contribuinte, se houver

Não

Recurso hierárquico ao
Secretário da Fazenda
da parte não provida

Não

Sim

Decisão
unânime

Não

Arquivamento por inscrição
em dívida ativa, da parte
provida, após julgamento
final do recurso de reconsideração
do contribuinte, se houverRecurso hierárquico ao Secretário
da Fazenda da parte não provida
(o valor referente à parte provida
será arquivado por inscrição em
dívida ativa, após julgamento final)Arquivar após julgamento
final do recurso de
reconsideração do
contribuinte, se houver

Sim

Decisão
unânime

Não

Recurso hierárquico ao
Secretário da FazendaContra-razões do
contribuinte

4

